



Munich Personal RePEc Archive

# Accounting of RD projects' expenditures (basic course for non-accounting personnel)

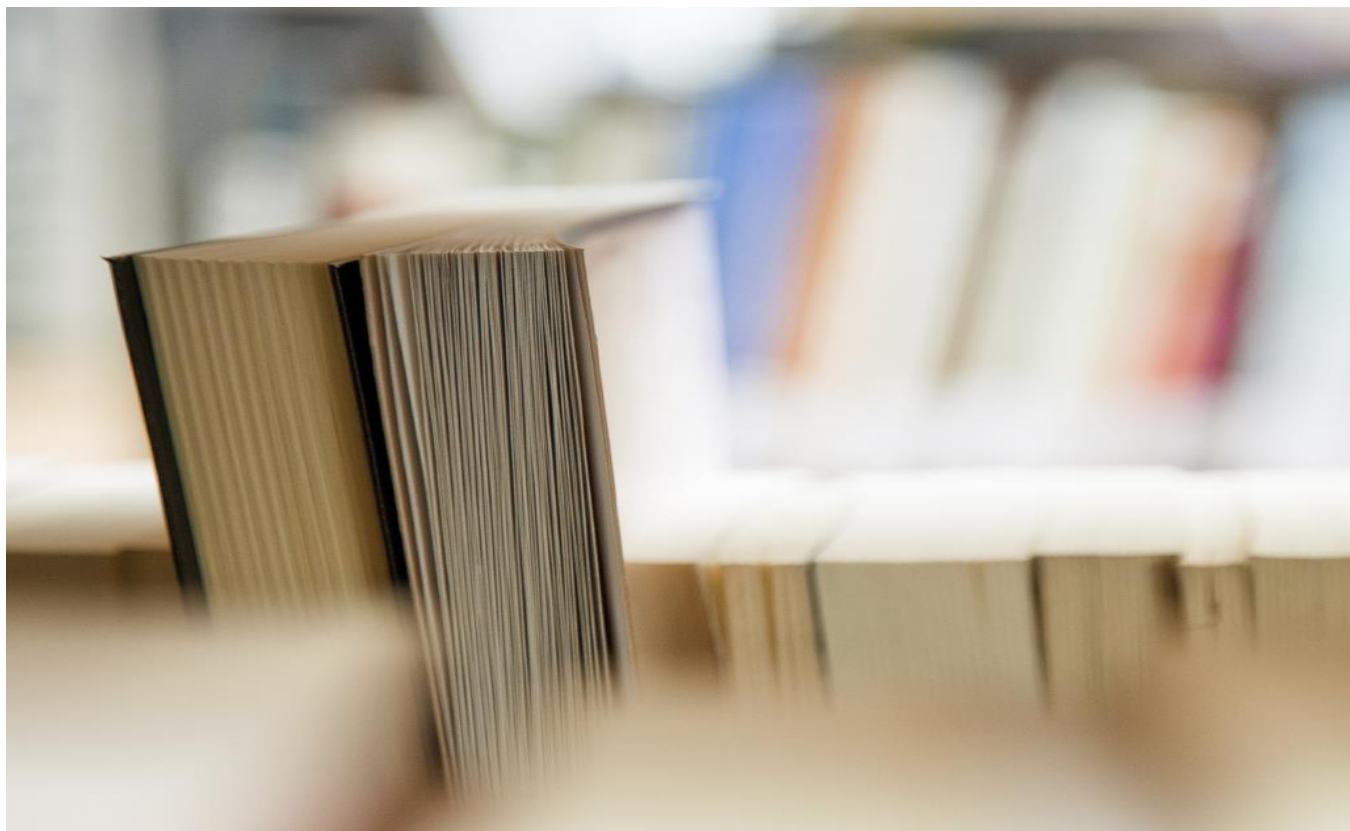
,

- ,

June 2019

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/97680/>

MPRA Paper No. 97680, posted 23 Dec 2019 05:30 UTC



Международно Висше Бизнес Училище  
International Business School

**Даниела Венциславова Георгиева**

# **СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА РАЗХОДИ ЗА ИНОВАЦИОННИ ПРОЕКТИ**

**(основен курс за несчетоводители)**

Ботевград, 2019



**Международно Висше Бизнес Училище**  
**International Business School**

доц. д-р Даниела Венциславова Георгиева

# **СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА РАЗХОДИ ЗА ИНОВАЦИОННИ ПРОЕКТИ**

**(основен курс за несчетоводители)**

**Издателство на МВБУ**  
**Ботевград, 2019**

Учебникът е предназначен за студенти от магистърска степен, специалност „Предприемачество и иновации“, които изучават дисциплината „Счетоводно отчитане на разходи по иновационни проекти“. Той е изцяло съобразено с учебната програма и план на дисциплината. Подходящ е и за студенти, които изучават „Управление на проекти“, „Управление на иновациите“, „Предприемачество и бизнес“. Съдържанието е полезно и за специалисти, които се занимават с проблемите на финансовото планиране и бюджетиране на научноизследователски проекти. Учебният материал е поднесен по разбираем за студентите начин, като е изцяло съобразен с приложимата към м. юни 2019 г. законодателна рамка в областта. В началото на отделните теми са определени учебните цели, като след всяка тема има въпроси и задачи за самоподготовка, които имат за цел да улеснят студентите при изучаване на представения в темата материал.

Авторът изразява огромната си благодарност на рецензентите за коментарите и градивните съвети, които позволиха представеният в учебника материал да бъде подобрен и усъвършенстван!

## СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА РАЗХОДИ ЗА ИНОВАЦИОННИ ПРОЕКТИ

(основен курс за несчетоводители)

Българска  
Първо издание

Даниела Венциславова Георгиева, автор  
Всички права запазени

Рецензенти:

Проф. д-р Теодора Георгиева  
Доц. д-р Валентина Станева

ISBN 978-954-9432-90-9

Ботевград, 2019

# СЪДЪРЖАНИЕ

<b>СЪДЪРЖАНИЕ .....</b>	<b>3</b>
<b>Глава първа. ИКОНОМИЧЕСКО И СЧЕТОВОДНО РАЗБИРАНЕ ЗА НАУЧНОИЗСЛЕДОВАТЕЛСКА И РАЗВОЙНА ДЕЙНОСТ .....</b>	<b>6</b>
1. СЪЩНОСТ НА НАУЧНОИЗСЛЕДОВАТЕЛСКАТА И РАЗВОЙНА ДЕЙНОСТ .....	6
2. ДЕЙНОСТИ, ПОПАДАЩИ В ОБХВАТА НА НАУЧНОИЗСЛЕДОВАТЕЛСКАТА И РАЗВОЙНА ДЕЙНОСТ .....	11
<b>Глава втора. ИЗТОЧНИЦИ ЗА ФИНАНСИРАНЕ НА НАУЧНОИЗСЛЕДОВАТЕЛСКИ ПРОЕКТИ .....</b>	<b>24</b>
1. СОБСТВЕНИ СРЕДСТВА .....	24
2. БАНКОВИ КРЕДИТИ .....	26
3. ЛИЗИНГ .....	28
4. РИСКОВ КАПИТАЛ .....	33
5. БИЗНЕС АНГЕЛИ .....	35
6. ПРЕКИ ЧУЖДЕСТРАННИ ИНВЕСТИЦИИ .....	36
7. РЕЖИМ НА ДЪРЖАВНИ ПОМОЩИ ЗА НИРД .....	38
<b>Глава трета. ФИНАНСИРАНЕ НА ИНОВАЦИОННИ ПРОЕКТИ СЪС СРЕДСТВА ОТ ЕВРОПЕЙСКИТЕ ФОНДОВЕ И РАМКОВИ ПРОГРАМИ .....</b>	<b>50</b>
1. ХАРАКТЕРНИ ОСОБЕНОСТИ НА ФИНАНСИРАНЕТО ОТ ЕВРОПЕЙСКИТЕ ФОНДОВЕ И РАМКОВИ ПРОГРАМИ .....	50
<b>Глава четвърта. СЪЩНОСТ И ЗНАЧЕНИЕ НА СЧЕТОВОДСТВОТО ЗА ЦЕЛИТЕ НА ИНОВАЦИОННИ ПРОЕКТИ .....</b>	<b>67</b>
1. ИСТОРИЧЕСКО РАЗВИТИЕ НА СЧЕТОВОДНАТА ОТЧЕТНОСТ .....	67
2. СИСТЕМАТА „СЧЕТОВОДСТВО“ .....	68
<b>Глава пета. ДОКУМЕНТИРАНЕ НА СТОПАНСКИТЕ ОПЕРАЦИИ И ДОКУМЕНТООБОРОТ .....</b>	<b>76</b>
1. СЪЩНОСТ НА СЧЕТОВОДНИТЕ ДОКУМЕНТИ .....	76
2. ВИДОВЕ СЧЕТОВОДНИ ДОКУМЕНТИ .....	78
3. СЪЩНОСТ И ОСОБЕНОСТИ НА ДОКУМЕНТООБОРОТА .....	81

**Глава шеста. ПРЕДМЕТ, ОБЕКТ, МЕТОД И ТЕРМИНОЛОГИЧЕН АПАРАТ В СЧЕТОВОДСТВОТО .....85**

1. ПРЕДМЕТ, МЕТОД И ОБЕКТИ НА СЧЕТОВОДСТВОТО .....85
2. АКТИВИТЕ КАТО ОБЕКТ НА СЧЕТОВОДНАТА ОТЧЕТНОСТ .....85
3. ИЗТОЧНИЦИТЕ НА СТОПАНСКИ СРЕДСТВА КАТО ОБЕКТ НА СЧЕТОВОДНАТА ОТЧЕТНОСТ .....86
4. СТОПАНСКИТЕ ОПЕРАЦИИ КАТО ОБЕКТ НА СЧЕТОВОДНАТА ОТЧЕТНОСТ .....91
5. УСЛОВНИТЕ ВЗЕМАНИЯ И ЗАДЪЛЖЕНИЯ НА ОРГАНИЗАЦИЯТА, И ЧУЖДИТЕ СРЕДСТВА КАТО ОБЕКТИ НА СЧЕТОВОДНАТА ОТЧЕТНОСТ .....92

**Глава седма. СЧЕТОВОДНА ПОЛИТИКА И ИНДИВИДУАЛЕН СМЕТКОПЛАН НА ОРГАНИЗАЦИЯ С ИНОВАЦИОННА ДЕЙНОСТ .....95**

1. СЪЩНОСТ И ЗНАЧЕНИЕ НА СЧЕТОВОДНАТА ПОЛИТИКА .....95
2. СЪЩНОСТ И ХАРАКТЕРНИ ОСОБЕНОСТИ НА СЧЕТОВОДНИЯ СМЕТКОПЛАН .....101

**Глава осма. СЧЕТОВОДНА КЛАСИФИКАЦИЯ НА АКТИВИТЕ ..... 107**

1. ДЪЛГОТРАЙНИ (НЕТЕКУЩИ) АКТИВИ .....108
  - 1.1. Признаване и отчитане на дълготрайните материални активи ..... 108
    - 1.1.1. Характеристика на дълготрайните материални активи ..... 108
    - 1.1.2. Оценяване на дълготрайните материални активи ..... 109
  - 1.2. Признаване и отчитане на дълготрайни нематериални активи..... 112
    - 1.2.1. Същност на дълготрайните нематериални активи..... 112
    - 1.2.2. Класификация и оценяване на дълготрайните нематериални активи ..... 113
  - 1.3. Отчитане на амортизацията на амортизируемите активи ..... 121
  - 1.4. Счетоводно признаване и отчитане на дългосрочните финансови активи и на разходите за бъдещи периоди с дългосрочен характер ..... 125
2. СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ТЕКУЩИТЕ (КРАТКОТРАЙНИ) АКТИВИ.....126

**Глава девета. СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА БЕЗВЪЗМЕЗДНИТЕ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ЗА ЦЕЛИТЕ НА ИНОВАЦИОНЕН ПРОЕКТ ..... 133**

1. НОРМАТИВНА УРЕДБА НА БЕЗВЪЗМЕЗДНИТЕ ФИНАНСИРАНИЯ .....133
2. КЛАСИФИКАЦИЯ НА ПОЛУЧЕНИТЕ ВЪВ ОРГАНИЗАЦИЯТА БЕЗВЪЗМЕЗДНИ ФИНАНСИРАНИЯ..134
3. ОТЧИТАНЕ НА БЕЗВЪЗМЕЗДНО ПОЛУЧЕНИТЕ ФИНАНСИРАНИЯ.....136

**Глава десета. ГОДИШНО СЧЕТОВОДНО ПРИКЛЮЧВАНЕ И ЕЛЕМЕНТИ НА ГОДИШНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА ОРГАНИЗАЦИИ С ИНОВАЦИОННА ДЕЙНОСТ.....146**

1. ГОДИШНО СЧЕТОВОДНО ПРИКЛЮЧВАНЕ – ЕТАПИ И ИЗИСКВАНИЯ .....	146
2. ОСОБЕНОСТИ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ И ИЗИСКВАНИЯ ПРИ СЪСТАВЯНЕТО И ПУБЛИКУВАНЕТО ИМ СПОРЕД НОРМАТИВНАТА РЕГУЛАЦИЯ НА ЗАКОНА ЗА СЧЕТОВОДСТВОТО.....	149
3. ЕЛЕМЕНТИ НА ГОДИШНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, КОИТО СА СЪСТАВЕНИ НА БАЗА НАЦИОНАЛНИТЕ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ.....	154
4. ЕЛЕМЕНТИ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ, КОИТО СА СЪСТАВЕНИ НА БАЗА МЕЖДУНАРОДНИТЕ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ.....	155
<b>БИБЛИОГРАФСКА СПРАВКА .....</b>	<b>161</b>

## Глава първа

# ИКОНОМИЧЕСКО И СЧЕТОВОДНО РАЗБИРАНЕ ЗА НАУЧНОИЗСЛЕДОВАТЕЛСКА И РАЗВОЙНА ДЕЙНОСТ

### Учебни цели

**След усвояване на материала в тази тема ще можете:**

- **Да коментирате научноизследователската и развойна дейност (НИРД), като елемент от иновационния процес.**
- **Ще знаете кои са отделните дейности, попадащи в обхвата на НИРД.**
- **Да коментирате научноизследователската и развойна дейност от гледна точка на тяхното счетоводно регулиране в България.**

## 1. СЪЩНОСТ НА НАУЧНОИЗСЛЕДОВАТЕЛСКАТА И РАЗВОЙНА ДЕЙНОСТ

В основата на иновационните проекти са дейности по създаване и внедряване в практиката на нов или усъвършенстван продукт, услуга, процес, организационна или маркетингова новост. Като основни иновационни дейности в рамките на един иновационен проект могат да се посочат<sup>1</sup>:

1. Научноизследователската и развойна дейност (НИРД).
2. Инженерни, дизайнерски и други творчески дейности.
3. Маркетингови дейности и такива, свързани с изграждане на пазарната стойност на марката (бранда).
4. Дейности, свързани с интелектуалната собственост.
5. Обучения на персонала.
6. Дейности по създаване на софтуерен продукт или база данни.
7. Придобиване или отдаване под наем на материален актив.
8. Дейности, свързани с управлението на иновацията.

От изброените иновационни дейности характерно за НИРД е, че тя може да се реализира през всички етапи на иновационния процес. В този смисъл НИРД е градивен елемент на всяка иновация. Освен това и разходите за НИРД са основен измерител на иновационната активност на микро и макро равнище. Официалните източници на статистическа информация генерират данни относно икономическото развитие на дадена страна предимно от счетоводната отчетност на предприятията. В тази връзка и разходите за НИРД на национално ниво се систематизират и анализират от финансовите отчети на организациите. Неточната и недостоверна счетоводна отчетност би довела до недостоверна статистическа информация, а това от своя страна би довело и

<sup>1</sup> Oslo manual (2018). Guidelines for collecting, reporting and using data on innovation, 4<sup>th</sup> edition, The measurement of scientific, technological and innovation activities, OECD, Paris, p. 87.



до некоректно интерпретиране и анализиране на иновационната дейност на държавата. Следователно ясното определяне и коректно счетоводно отчитане на разходите за научноизследователска и развойна дейност е от значение не само за отделната отчетно обособена структура, но и за цялостното състояние и развитие на даден сектор. Основополагащо за достоверността на информацията е не само ясното познаване на НИРД като обект на счетоводната отчетност, но и въведените в националното и европейско законодателство изисквания за признаване и отчитане на разходите за подобен вид дейности.

Преди обаче да насочим вниманието си към счетоводната отчетност по научноизследователските проекти, то следва да си изясним значението и ролята на НИРД за целите на иновационните дейности.

Значението на НИРД за развитието на икономиката може да бъде проследено още от 20-те години на XX век<sup>2</sup>. Смята се, че след края на Първата световна война (1914 г. - 1918 г.) повечето големи предприятия осъзнават ролята на научноизследователската и развойна дейност и започват да изграждат лаборатории, в които да провеждат научни изследвания<sup>3</sup>. Развитието на научноизследователската и развойна дейност е свързана с развитието на пазара, като първоначалните дефиниции на понятието се срещат основно в публикувани доклади и текстове на пазарни проучвания и изследвания. Така например през 1941 г. Съветът по национални изследвания на САЩ (National research council) публикува проучване за развитието на НИРД в индустриалния сектор. В тестовите на документа НИРД се дефинира, като организирано и систематично проучване на нови научни факти и принципи, предполагащи наемането на образовани хора в различни научни дисциплини<sup>4</sup>. През 1953 г. във връзка с проучване за развитието на НИРД в неправителствения сектор, Националната научна фондация на Америка (National science foundation) дефинира НИРД като систематично изучаване на даден предмет или обект с цел използване на създаденото познание за производство на полезни материали, методи, системи и процеси<sup>5</sup>.

Ролята на НИРД се утвърждава в най-голяма степен през първите години след Втората Световна Война (1950 г. – 1960 г.). През този период НИРД се разглежда като линеен процес на създаване на нови технологични продукти, чрез използване на човешки знания и умения<sup>6</sup>. В случая линейната насоченост е от типа „технологично тласкана“ (technology push linear model). Характерно за подобен модел на иновационния процес е, че продуктовата иновация е резултат от научните

---

<sup>2</sup> Първоначално за обозначение на научноизследователската и развойна дейност се използва термина „научно изследване“ (research). През 1920 г. съветът по национални изследвания на САЩ (National research council) добавя термина „развивам“ (develop), като по този начин лансира идеята за „научно изследователска и развойна дейност“ (research and development). През 1946 г. акронимът „R&D“ (НИРД) се въвежда със значение на research and development. За по-малко от десет години концепцията за „R&D“ се използва в световен мащаб от различни институции, академични звена, научни организации. За повече информация виж: Godin, B. (2001). Defining R&D: is research always systematic?, Project on the history and sociology of S&T statistics, Paper № 7, p.12-14.

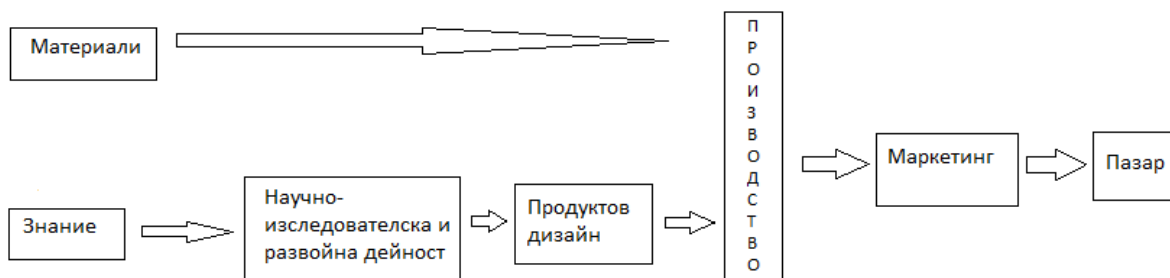
<sup>3</sup> Messman, K. (1977). A study of key concepts and norms for the international collection and presentation of science statistics, UNESCO, Paris, p.10.

<sup>4</sup> Godin, B. (2001). Defining R&D: is research always systematic?, Project on the history and sociology of S&T statistics, Paper № 7, p.9-10.

<sup>5</sup> National science foundation, Federal funds for science, Washington, United States of America, 1953, p.3.

<sup>6</sup> Trott, P. (1998). Innovation management and new product development, Financial times, Prentice hall, Great Britain, p.17.

разработки и технологични открития без да се взимат под внимание потребителските нужди и очаквания. По такъв начин ролята на научноизследователската дейност се концентрира не в решаване на потребителски проблем, а в създаването на нов технологичен продукт, който да се лансира на пазара и предлага на потенциални купувачи. При „технологично тласкание“ модел съществува слаба взаимовръзка между пазара и създателите на иновационния продукт, поради което и характерът на НИРД се ограничава до реализирането на нов продукт, независимо от неговата практичност или необходимост ( виж Фигура 1.1.).

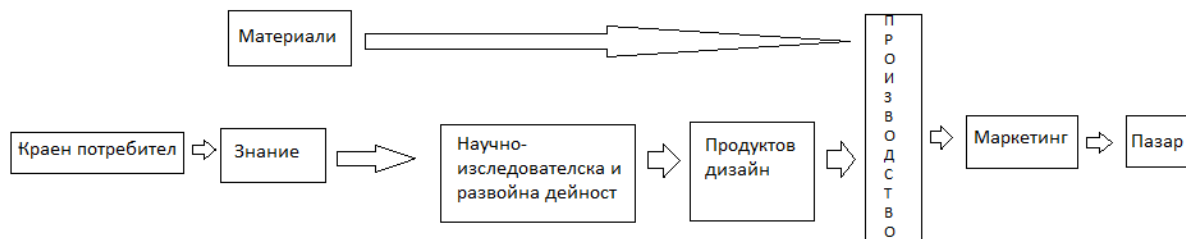


**Фигура 1.1. „Технологично тласкан“ линеен модел на иновационния процес**

Източник: Trott, P. (1998). Innovation management and new product development, Financial times, Prentice hall, Great Britain, p. 17-18

През 1970 г. необходимостта от създаване на продуктов асортимент, който да бъде подчинен на нуждите на крайния потребител е причина за изграждането на нов иновационен модел – „пазарно теглен“ линеен модел (market pull linear model). Целта на модела е инициране на нови идеи, които да водят до създаване на нови продукти, отговарящи на потребителските нужди. По този начин характерът и значението на научноизследователската и развойна дейност придобива по-комплексен характер. На Фигура 1.2. е показана връзката „потребител – НИРД – пазар“, създадена на база „пазарно тегления“ линеен модел.

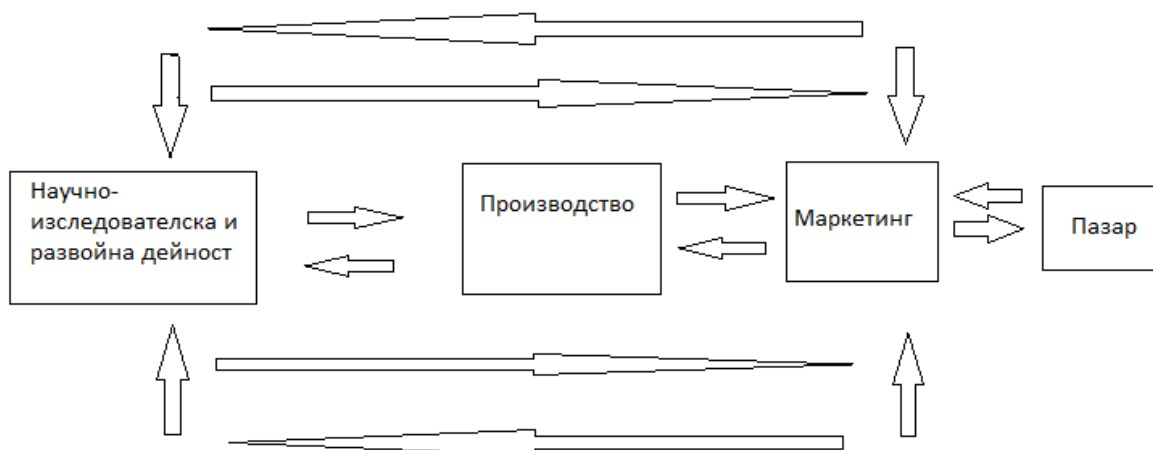
„Пазарно тегленият“ линеен модел дава решение на проблема с директния контакт между изследователите и потребителите на крайния продукт. Освен това, той води до промяна в поведението на предприятията, като ориентира НИРД към удовлетворяване и подпомагане на развитието на бизнеса и икономиката. Въпреки посочените положителни ефекти от линейните модели, основен техен недостатък е ограничението в прилагането и разпространението на знания и компетенции.



**Фигура 1.2. „Пазарно теглен“ линейен модел**

Източник: Trott, P. (1998). Innovation management and new product development, Financial times, Prentice hall, Great Britain, p.18

Появата на „взаимно обвързан“ иновационен модел (simultaneous coupling model) през 1980 г. е опит за обединяване на дейностите по създаване и внедряване на нов продукт с изискванията на постоянно променящият се пазар. Чрез дифузия на знания и идеи между три от основните дейности в иновационния процес (научноизследователска и развойна дейност, производство, маркетинг) се цели усъвършенстване на крайния продукт. По този начин се постига координация между научноизследователския и маркетинговия отдел в дадено предприятие, смятани за основни източници на иновационни идеи (виж Фигура 1.3.)<sup>7</sup>.

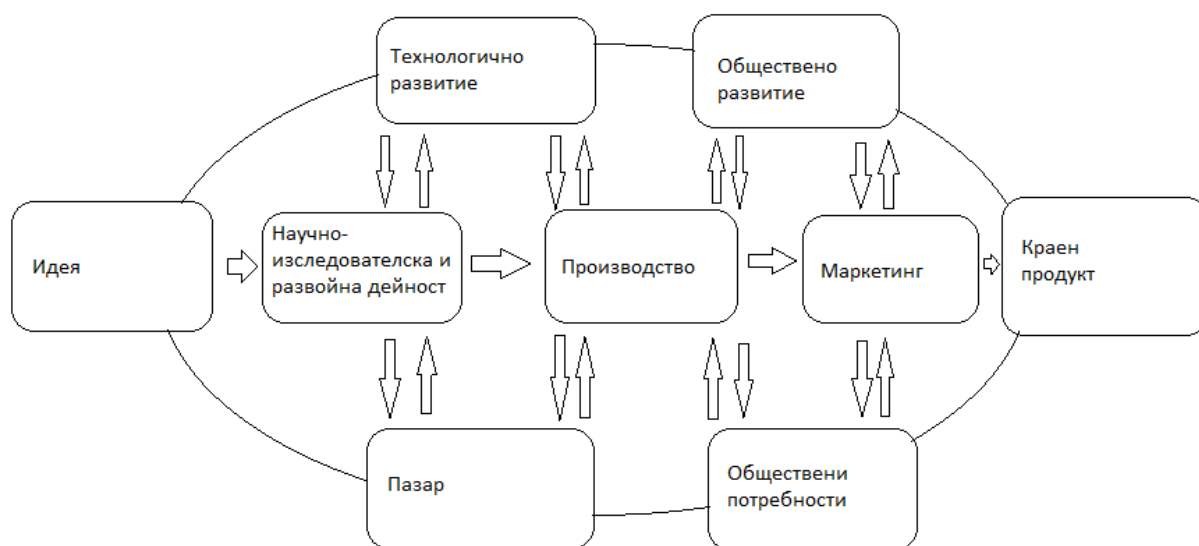


**Фигура 1.3. „Взаимно обвързан“ иновационен модел**

Източник: Trott, P. (1998). Innovation management and new product development, Financial times, Prentice hall, Great Britain, p.18

<sup>7</sup> Twiss, B. (1974). Managing technological innovation, Longman INC, Great Britain, p.7.

Идеята за разпространение на знания, представена във „взаимно обвързания“ модел се доразвива през периода 1980 г. - 1990 г. със създаването на „интерактивния“ иновационен модел (interactive model). Последният е опит за обединяване на силните страни на „технологично тласкания“ (technology push linear model) и „пазарно тегления“ (market pull linear model) иновационни модели. Най-общо „интерактивният“ модел представя иновационния процес като взаимодействие между пазара, отдела по научноизследователска и развойна дейност и ресурсите на предприятието. По този начин се създава по-цялостна представа за характера на иновационния процес, като в основата на модела се поставят организационните функции на отделите по научноизследователска и развойна дейност, проектиране, производство, маркетинг и продажби. В специализираната литература се поддържа виждането, че въпреки близкият си характер с линейните иновационни модели, съществено за „интерактивния“ иновационен модел е съществуването на обратна връзка между всички отдели и звена, имащи отношение към иновационния процес (виж Фигура 1.4.)<sup>8</sup>. По този начин „интерактивният“ иновационен модел утвърждава значението на НИРД на вътрешнофирмено равнище. Текущо интерактивният иновационен модел се надгражда и усъвършенства постоянно под влиянието на множество фактори на вътрешната и външна среда<sup>9</sup>.



**Фигура 1.4. „Интерактивен“ иновационен модел**

Източник: по данни от Trott, P. (1998). Innovation management and new product development, Financial times, Prentice hall, Great Britain, p. 19

<sup>8</sup> За повече информация виж: Trott, P. (1998). Innovation management and new product development, Financial times, Prentice hall, Great Britain, p. 19.

<sup>9</sup> По-подробно виж: Galanakis, K.(2006). Innovation process: Make sense using systems thinking, Technovation, 26 (11), p. 1222-1232.

Развитието на технологиите, навлизането на нови пазарни тенденции, базирани на иновациите, както и лансирането на идеята за „нова икономика“ през периода 1990 г. – 2010 г. изисква по-задълбочено проучване на значението и развитието на НИРД като основен градивен фактор на всяка иновация.

## **2. ДЕЙНОСТИ, ПОПАДАЩИ В ОБХВАТА НА НАУЧНОИЗСЛЕДОВАТЕЛСКАТА И РАЗВОЙНА ДЕЙНОСТ**

От гледна точка на икономическата литература научноизследователската и развойна дейност най-общо се разглеждат в контекста на целенасочено и систематично използване на научното знание с цел подобряване качеството на живот на хората<sup>10</sup>. То се реализира чрез удължаване на жизнения цикъл на продукта на база постоянно търсене на нови методи за продуктово и процесно усъвършенстване<sup>11</sup>. По този начин ролята на НИРД на вътрешнофирмено равнище е пряко свързана с бизнес стратегията на отделната икономическа единица. В резултат от обвързването на НИРД с визията и мисията на отделните предприятия в началото на ХХ в. на микро ниво се създават отделни звена и подразделения по научноизследователска и развойна дейност във водещи през периода производства<sup>12</sup>.

За представителите на научните среди научноизследователската дейност е методически подход, насочен към откриване на ново знание за вселената. Целта на научното изследване в случая е самото създаване на знанието, неговото разбиране и усвояване. За индустрията научноизследователската дейност се свързва предимно с генерирането на познание, което да отговаря на потребностите на отделната бизнес единица за създаване на конкурентно предимство и формиране на печалба. Това се постига чрез създаване на нови технологии, продукти и процеси или казано по друг начин, целта на НИРД в индустриалния сектор е създаване на иновация.

Понастоящем най-разпространената икономическа дефиниция за НИРД е предложената в Наръчника на Фраскати (Frascati manual). В текстовете на документа понятието „научноизследователска и развойна дейност“ се определя като всяка системна творческа дейност, чрез която се увеличава обемът от знания, включително познанията за човека, културата и

---

<sup>10</sup> Trott, P. (1998). Innovation management and new product development, Financial times, Prentice hall, Great Britain, p. 172-173.

<sup>11</sup> Ibid, p. 212.

<sup>12</sup> Като примери за създаване и развитие на собствено научноизследователско звено могат да се посочат корпорациите „Интел“ и „Майкрософт“. През 1991 г. се изгражда първото научноизследователско подразделение на корпорация „Майкрософт“, известно като Microsoft Research (MSR). Корпорацията е американска транснационална компания, основана през 1975 г. от Бил Гейтс и Пол Алън. Основна сфера на дейност на „Майкрософт“ са компютърните технологии и разработката на софтуерни продукти. До края на 90-те години числеността на заетите в научноизследователската дейност на компанията наброяват 17 хиляди човека. Разходите, които „Майкрософт“ отделя за НИРД през разглеждания период, са приблизително 2 милиарда долара, което представлява близо 17% от годишния обем продажби на компанията. Корпорация „Интел“ представлява мултинационална корпорация, специализирана в производството на микропроцесори и интегрални схеми. Корпорацията е основана през 1968 г. от Гордън Мур и Робърт Нойс. През 1995 г. „Интел“ създава първия си изследователски център – Microcomputer Research Lab. Центърът започва работа с бюджет от 10 милиона долара и персонал от 120 човека.

обществото, както и използването на тези знания с цел разработване на нови приложения<sup>13</sup>. Предложената дефиниция е еднотипна с въведеното значение за НИРД в предходното издание на Наръчника (от 2002 г.), и е възприета от мнозина автори в изследваната област<sup>14</sup>. В контекста на така формулираното определение научноизследователската и развойна дейност се представят като общ систематичен процес, в който не съществува конкретно разграничение между двете дейности. За специалисти в областта обаче понятието следва да бъде разгледано на база взаимовръзката между двата процеса „научноизследователски“ и „развоен“<sup>15</sup>. Поради разнородния характер на дейностите, определяни като научноизследователски, в икономическата литература те се класифицират като фундаментални изследвания и приложни изследвания<sup>16</sup>.

• **Фундаменталните изследвания** се осъществяват от научни екипи с цел придобиване на ново знание без предварително да съществува конкретно приложение или виждане за употребата му. Причина за реализацията на фундаменталните изследвания не е прякото създаване на иновация, а разширяване и допълване на познанията в дадена област. В текстовете на Наръчника на Фраскати под фундаментални изследвания най-общо се разбира всяка експериментална или теоретична дейност, предприета с цел придобиване на нови знания и изследване на причините за съществуването на определени явленията. В обхвата на фундаменталните изследвания попадат и дейности по анализ на факти и обстоятелства без предварително да има визия за тяхното приложение или използване<sup>17</sup>. Следователно фундаменталните изследвания са основно насочени към формулирането и тестването на хипотези, теории и закони, чиито резултати се публикуват като научни разработки. В Наръчника на Фраскати е въведено и понятието „**Oriental basic research**“. За „Oriental basic research“ се определят дейности по научни изследвания, извършени с цел те да допринесат за създаване на знание, чрез което да се подпомогне за решаването на съществуващ или бъдещо очакван проблем. Подобни изследвания се осъществяват по повод вече дефиниран проблем, поради което те следва да се разграничават от „чистата форма“ на фундаменталните изследвания.

• **Приложните изследвания** са дейности, насочени към придобиване на ново знание за целите на конкретна задача или практически проблем. По своята същност те се извършват за потвърждаване на възможните приложения на резултатите от фундаменталните изследвания или за определяне на нови методи и начини за постигане на определена цел. Следователно резултатите от приложните изследвания са насочени към утвърждаване на технологичното производство и пазарно внедряване на новосъздадените продукти, методи и системи.

---

<sup>13</sup> Frascati manual (2015). Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development. The measurement of scientific, technological and innovation activities, OECD, Paris, p. 44.

<sup>14</sup> За повече информация виж: Чобанова, Р. (2012). Иновативност на националната икономика, АИ „Проф. Марин Дринов“, С., с.123.

<sup>15</sup> Roussel, P. A., K. Saad, T. Erickson. (1991). Third Generation R&D: managing the link to corporate strategy, Arthur D. Little, INC., USA, p.14.

<sup>16</sup> Frascati manual (2015). Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development. The measurement of scientific, technological and innovation activities, OECD, Paris, p.50.

<sup>17</sup> Ibid, p.50.

В обхвата на НИРД попада и **развойната дейност** (виж Фигура 1.5.). От своя страна развойната дейност представлява серия от процеси по придвижване на знанието или иновацията през етапите на създаване на продукта или концепцията, нейното усъвършенстване и подготовка за търговско представяне. Успехът на всяка иновация се поставя в пряка зависимост не само от формиране на знанието, представено чрез етапа на научноизследователската дейност, но и от неговото успешно прилагане и реализация чрез етапа на развойната дейност. От предходното може да се направи извод, че *научноизследователската дейност се свързва със създаване на ново знание, чието приложение и реализиране е в пряка зависимост от целта на неговото формулиране и изграждане*. На тази основа ако се приеме, че крайният резултат от НИРД е разработване на ново знание или иновация, то *резултатът от „развойната дейност“ е прилагане на даденото научно или инженерно познание с цел свързване на формираното знание от една сфера на дейност с друга*<sup>18</sup>.



**Фигура 1.5. Връзка между научноизследователската дейност и развойната дейност**

Източник: автора

Счетоводството като отделна наука използва свой терминологичен апарат и свои принципи за признаване и отчитане на икономическите обекти. За целите на счетоводно-информационната отчетност от значение е използването на унифицирани дефиниции и измерители при определянето, признаването и оценяването на НИРД. В международните, европейски и национални счетоводни стандарти обаче не съществува общо определение на понятието „научноизследователска и развойна дейност“. Както вече беше споменато НИРД е разнороден процес, изграден от дейности по създаване и реализиране на ново знание. За всяка една от тези дейности съществуват различни законодателни изисквания при тяхното счетоводно признаване и отчитане. Поради тази причина е необходимо да се конкретизира какво точно „разбира“ законодателят под НИРД.

<sup>18</sup> Roussel, P. A., K. Saad, T. Erickson. (1991). Third Generation R&D: managing the link to corporate strategy, Arthur D. Little, INC., USA, p.14.

В исторически план до 2002 г. счетоводното регулиране на научноизследователската и развойна дейност в България е уредено в Национален счетоводен стандарт (НСС) 9 „Отчитане на разходите за изследователска и развойна дейност“<sup>19</sup>. НСС 9 определя изследователската дейност като оригинално и планирано изследване, предприето с цел придобиване на нови научни или технически знания<sup>20</sup>. Като развойна дейност в стандарта се разбира претворяването на откритията от научната дейност или на други знания в план или в проекти за производството на нови или значително подобрени продукти, процеси, системи и услуги преди започването на търговското им производство или използване<sup>21</sup>. По този начин НСС 9 разграничава дейностите, съпътстващи иновационния процес, на научноизследователска и на развойна.

Понастоящем, научноизследователската и развойната дейност са счетоводно дефинирани в Международен счетоводен стандарт (МСС) 38 „Нематериални активи“<sup>22</sup>, в Национален счетоводен стандарт (НСС) 38 „Нематериални активи“<sup>23</sup> и в Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)<sup>24</sup>. Според нормативните изисквания на МСС 38 научноизследователската дейност представлява оригинално и планирано изследване, предприето с цел да се получи ново научно или техническо познание и разбиране<sup>25</sup>. Развойната дейност се разглежда като процес прилагането на изследователски открития или други познания към план или дизайн за производството на нови или съществено подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги преди началото на търговско производство или ползване. Следователно, основната цел на развойната дейност е производство на нови или съществено подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги преди началото на търговското им производство или ползване. По-систематизирани и детайлизирани определения са предложени в текстовете на НСС 38 „Нематериални активи“. Стандартът разглежда изследователската дейност като оригинална и планирана проучвателна дейност с цел достигане на нови научни или технически знания и познания. В този смисъл като **изследователски дейности** се класифицират (виж Таблица 1.1.):

- Дейности, които имат за цел постигане на нови знания.
- Търсене, оценяване и окончателната селекция за прилагане на изследователски открития или други знания и познания.
- Търсене на алтернативни възможности за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

<sup>19</sup> Национален счетоводен стандарт 9 „Отчитане на разходите за изследователска и развойна дейност, приет с ПМС No 65 от 1998 г.; обн. ДВ, бр. 36 от 1998 г.

<sup>20</sup> Национален счетоводен стандарт (НСС) 9 „Отчитане на разходите за изследователска и развойна дейност, т. 1.1.

<sup>21</sup> Пак там, т. 1.2.

<sup>22</sup> Международен счетоводен стандарт 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т. 8.

<sup>23</sup> Национален счетоводен стандарт 38 „Нематериални активи“, обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г., т.2.

<sup>24</sup> Допълнителните разпоредби на ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл.изм. ДВ. бр. 24 от 2019 г., § 1, т.24.

<sup>25</sup> Международен счетоводен стандарт 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т.8.



- Формулиране, проектиране, оценяване и окончателното селектиране на възможни алтернативи за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

Развойната дейност, според изискванията на НСС 38 „Нематериални активи“, представлява практическото прилагане на изследователските открития или други знания в план или схема за производството на нови или съществено подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги преди започване на търговското производство или употреба в дейността на предприятието. Като **развойна дейност** се определят (виж Таблица 1.1.):

- проектиране, изграждане и изпитание на предпроизводствени прототипи и модели;
- проектиране на инструменти, матрици, шаблони и други подобни, които предполагат използването на нова технология;
- проектиране, изграждане и експлоатация на пилотна машина, която не е икономически реализуема за целите на търговското производство;
- проектиране, изграждане и изпитване на определена алтернатива за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи и услуги.

**Таблица 1.1. Видове дейности, които попадат в обхвата на научноизследователската и на развойната такава, според изискванията на националния и международен счетоводен стандарт 38**

Дейности според фазата на НИРД	НСС 38 „Нематериални активи“	МСС 38 „Нематериални активи“
Дейности, определени за научноизследователски	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Дейности, които имат за цел постигане на нови знания.</li> <li>• Търсене, оценяване и окончателната селекция за прилагане на изследователски открития или други знания и познания.</li> <li>• Търсене на алтернативни възможности за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.</li> <li>• Формулиране, проектиране, оценяване и окончателното селектиране на възможни алтернативи за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Дейности, които имат за цел постигане на нови знания.</li> <li>• Търсенето, оценката и окончателният избор на приложения на научноизследователските открития или други познания.</li> <li>• Търсенето на алтернативи за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.</li> <li>• Формулата, дизайна, оценката и окончателният избор на възможни алтернативи за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.</li> </ul>
Дейности, определени за	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Проектиране, изграждане и изпитание на предпроизводствени прототипи и модели.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Дизайнът, изграждането и тестването на прототипи и модели преди производството или преди използването.</li> </ul>

развойни	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Проектиране на инструменти, матрици, шаблони и други подобни, които предполагат използването на нова технология.</li> <li>• Проектиране, изграждане и експлоатация на пилотна машина, която не е икономически реализуема за целите на търговското производство.</li> <li>• Проектиране, изграждане и изпитване на определена алтернатива за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи и услуги.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Дизайнът на инструменти, матрици, шаблони и матрични плочи, свързани с нови технологии.</li> <li>• Дизайнът, изграждането и функционирането на пилотни съоръжения, които не са в мащаб, икономически приемлив като търговско производство.</li> <li>• Дизайнът, изграждането и тестването на избрани алтернативи за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.</li> </ul>
----------	--	--

Източник: НСС 38 „Нематериални активи“, т.2 и МСС 38 „Нематериални активи“, пар. 56, 59.

За целите на **данъчното облагане** в закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) е дадена дефиниция единствено на понятието „развойна дейност“. Причината е, че като реален обект на данъчното третиране се признава активът, който е излязъл от фазата на лабораторните изследвания в търсене на ново знание и е вече на етап практическо реализиране на резултата от изследователската дейност. Следователно обект на данъчно регулиране са само активите, формирани в резултат от развойната дейност. Законът за корпоративното подоходно облагане определя развойната дейност като дейност по разработване, проектиране, изграждане и изпитване на нови стоки, материали, технологии за производство и индустриални системи и други обекти на индустриалната собственост, както и за усъвършенстване на съществуващи продукти и технологии.

Може да се направи заключение, че на настоящия етап в Р България не съществува (нито в международните, нито в националните стандарти) отделен счетоводен стандарт, който да урежда въпросите, свързани с НИРД. Наред с това, текущо прилаганата нормативна база не предлага детайлна класификация на научноизследователската и развойна дейност. Липсата на ясно разграничаване на дейностите, които попадат в обхвата на НИРД може да окаже негативно влияние в следните три аспекта:

На първо място, неправилното класифициране на научноизследователските от развойните дейности оказва влияние в посока некоректно признаване и счетоводно отчитане на разходите, формирани за всяка една от тези дейности. Некоректната счетоводна отчетност още от най-ранния етап на иновационния процес, а именно на етапа на НИРД, може да окаже негативно въздействие и върху достоверността на счетоводната информация през останалите етапи на иновацията.

На второ място, неясното разграничаване на отделните дейности, класифицирани като НИРД биха довели и до грешки, както на етапа на планиране на разходите за иновационния проект, така и при последващ контрол относно тяхната законосъобразност и рационалност.

На трето място, съществуването на счетоводни грешки, относно извършените разходи през отделните фази на НИРД би оказало негативно влияние и върху оперативните и стратегически решения на мениджърския персонал в организацията.

На четвърто място, определянето на разходите, които биха могли да се отчетат като научноизследователски и развойни пряко зависи от вида и предмета на извършваната от предприятието дейност, както и от продължителността на отделните фази на иновационния процес. За целите на надеждността на информацията във финансовите отчети на предприятията, както и за вземането на обосновани икономически решение от страна на потребителите на данните от отчетите, е подходящо възприетото деление на научноизследователските и развойни фази и дейности да бъде надлежно оповестено в прилаганата от организацията счетоводна политика.

#### Каре 1.1. Вид дейности, които могат да се признаят в качеството си на НИРД

За по-ясното и коректно определяне на дейностите, попадащи в обхвата на НИРД е подходящо и полезно да използваме следната детайлна класификация на научноизследователските и развойни дейности, предложена от Съвета по финансово счетоводни стандарти на САЩ (FASB):

Дейности, включени в научноизследователската и развойна дейност	Дейности, НЕвключени в научноизследователската и развойна дейност
<p><b>Дейности от процеса на научноизследователската дейност:</b></p> <p>1. Лабораторни изследвания, насочени към откриване на ново познание.</p> <p><b>Дейности от процеса на развойната дейност:</b></p> <p>1. Търсене на приложения за прилагане на новото знание.</p> <p>2. Създаване на концептуален дизайн за новия продукт. Формулиране на процесни алтернативи.</p> <p>3. Тестване на новия продукт или процес.</p> <p>4. Промяна и усъвършенстване на формулата, матрицата или дизайна на продукта. Модификация на процеса.</p> <p>5. Проектиране, изграждане и тестване на прототипи и пилотни модели.</p> <p>6. Проектиране, изграждане и тестова експлоатация на пилотно</p>	<p>1. Допълнителни инженерно-технологични дейности, съпътстващи ранната фаза на търговско производство на новия продукт или процес.</p> <p>2. Контрол на качеството и рутинни тестове на продукта по време на ранната фаза на търговско производство.</p> <p>3. Дейности, свързани с отстраняване на повреди и нередности по време на етапа на ранно производство.</p> <p>4. Рутинно усъвършенстване и подобряване на качествата на вече съществуващи продукти и процеси.</p> <p>5. Адаптиране на съществуващ продукт към променящите се нужди и нагласи на потребителите.</p> <p>6. Сезонна промяна на качествата на съществуващ продукт.</p> <p>7. Рутинна промяна в дизайна, технологията или матрицата на вече съществуващ</p>

<p>производство, което няма търговска цел.</p> <p>7. Извършване на инженерно - технологични дейности по усъвършенстване на продукта или процеса, така че да отговаря на необходимите технологични и икономически изисквания за реализиране на серийно производство.</p>	<p>продукт или процес.</p> <p>8. Дейности по проектиране и строително инженерство, свързани с изграждане, преместване, пренареждане или стартиране на съоръжения и оборудвания, които не се класифицират като пилотни.</p> <p>9. Юридически дейности по повод патентна регистрация на иновацията, продажба и лицензиране на патенти и ноу-хау.</p> <p>10. Допълнителни юридически дейности по възникнали съдебни спорове.</p>
---	---

Източник: Параграфи 9 и 10 от финансово счетоводен стандарт №2 на Съвета по финансово счетоводни стандарти на САЩ.

## Каре 1.2. НИРД в счетоводните стандарти на Великобритания

До 31.12.2014 г. (включително) въпросите относно счетоводната отчетност на разходите за научноизследователска и развойна дейност във Великобритания бяха нормативно регламентирани в счетоводен стандарт No. 13 „Accounting for research and development“<sup>26</sup>. Текущо счетоводният стандарт, който урежда счетоводната отчетност на научноизследователската и развойна дейност е FRS 102 „The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland“. За целите на разработката ще бъде представен сравнителен анализ по повод дефинициите за НИРД, въведени в счетоводен стандарт No. 13 „Accounting for research and development“ и FRS 102 „The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland“. Подобен анализ е подходящ и полезен от гледна точка на развитието на счетоводната отчетност във Великобритания на база новите технологични промени и иновационна активност на бизнес сектора.

### • Дефиниции и обхват за научноизследователската и развойна дейност в текстовете на счетоводен стандарт No. 13 „Accounting for research and development“

В качеството на научноизследователски, счетоводният стандарт No. 13 „Accounting for research and development“, определя дейностите по извършване на фундаментални и приложни научни изследвания. За фундаментални научни изследвания нормативният документ приема всяка теоретична или експериментална дейност, която е насочена към създаване на ново научно или

<sup>26</sup> По настоящем счетоводната отчетност във Великобритания е подчинена на принципите и изискванията на международните стандарти за финансови отчети (МСС). МСС са въведени в Обединеното кралство през 2005 г. според изискванията на регламент (ЕО) № 1606/2002 на европейския парламент и на съвета за прилагането на международните счетоводни стандарти, обн. L OB. бр. 243 от 2002 г. МСС заменя предходно приложимите от 1971 г. - Statements of Standard Accounting Practice (SSAPs). Част от SSAPs, включително Statement of standard accounting practice No. 13 Accounting for research and development обаче останаха приложими до отмяната им с въвеждането на FRS 100: Application of Financial Reporting Requirements, FRS 101: Reduced Disclosure Framework, FRS 102: The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland.

технологично познание, за което не съществува предварително определена цел или приложение. Приложните научни изследвания са целенасочени проучвания, свързани със създаване на ново научно или технологично познание, което е обвързано с решаването на предварително поставена цел или задача. Развойна е дейността по използване на научното или технологично откритие с цел създаване на нов или подобрен продукт, материал, приспособление или услуга. В допълнение като развойна дейност се определя и инсталирането на нови или значителното подобряване на вече съществуващи процеси или системи, преди началото на търговското им производство, както и по време на тяхното пазарно предлагане<sup>27</sup>.

За целите на коректната счетоводна отчетност законодателят прави класификация на дейностите, които попадат в обхвата на НИРД. В текста на стандарта като научноизследователски и развойни дейности се обособяват<sup>28</sup>:

1. Теоретични и експериментални дейности, които целят разработване на ново или усъвършенстване на вече съществуващо познание.
2. Разработване на методи и начини за прилагане на откритото познание.
3. Изграждане, проектиране и формулиране на възможни приложения за разработеното познание.
4. Тестване на разработения продукт, процес или услуга.
5. Търсене на алтернативи, свързани с усъвършенстване и откриване на нови начини за прилагане на създадения продукт, процес или услуга.
6. Конструирание и тестване на пред-търговски прототипи, модели и партиди.
7. Създаване на нови или усъвършенстване на вече съществуващи продукти, услуги, процеси или системи, чрез включване на нови или усъвършенствани технологии.
8. Конструирание и въвеждане в експлоатация на пилотни продукти, услуги, системи или процеси.

Дейности, които счетоводният стандарт на Великобритания **не включва в състава на НИРД** са:

1. Тестване и анализ на оборудването или качеството на създадения продукт, процес или услуга с цел осъществяване на последващ контрол.
2. Осъществяване на планови периодични промени на характеристиките на съществуващи продукти, процеси или услуги.
3. Научни и оперативни изследвания, които не са свързани с определена научноизследователска и развойна дейност.
4. Дейности, свързани с ремонт или корекция на неизправности, възникнали по време на етапа на търговско производство и предлагане на продукт, услуга или процес.
5. Административни и юридически дейности по кандидатстване и получаване на патенти и лицензи.
6. Правни дейности по възникнали съдебни спорове.

<sup>27</sup> Statement of standard accounting practice No. 13 Accounting for research and development (1989). The institute of chartered accountants, UK, p.5.

<sup>28</sup> Ibid, p.2-3.

7. Дейности, свързани с промени в местоположението, дизайна или инструментариума на първоначалната конструкция или материална база, която се използва за реализиране и употреба на крайния продукт от научноизследователския проект.

8. Пазарни проучвания и дейности, свързани с рекламата и разпространението на крайния продукт, процес или услуга.

На основата на предходно изведените дефиниции може да се направи заключение, че въведеният през 1989 г. и действащ на територията на Великобритания до 31.12.2014 г. (включително) счетоводен стандарт не посочва ясни критерии за разграничаване на научноизследователската от развойната дейност. В допълнение предложените в нормативния документ дейности, определени като научноизследователски и развойни, са близки по своя характер с въведените в американските счетоводни стандарти. Това показва определена унифицираност в принципите и критериите за признаване и счетоводно отчитане на разходите за НИРД през разглеждания период във Великобритания и САЩ.

**• Дефиниции и обхват на научноизследователската и развойна дейност в текстовете на счетоводен стандарт FRS 102 „The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland“**

В текстовете на FRS 102 като научноизследователска дейност се разбира оригинално и планирано проучване, осъществено с цел създаване на ново научно или технологично знание<sup>29</sup>. Законодателят посочва, че като дейности, попадащи във фазата на научните изследвания могат да се определят<sup>30</sup>:

- Дейности, целящи създаване на ново знание.
- Оценка и окончателен подбор на възможните приложения на резултатите от научните изследвания и създадените познания.
- Дейности, свързани с търсенето на алтернативни възможности за употребата на вече създадени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.
- Създаване, проектиране, оценяване и окончателен избор на възможни алтернативи за използването на нови или подобрени материали, устройства, проекти, процеси, системи или услуги.

Практическото приложение на създаденото познание или на други научни открития в план или дизайн, за производството на нови или значително подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги, преди етапа на пазарната им реализация се дефинират в разглеждания стандарт като развойна дейност<sup>31</sup>. Като дейности, които следва да се считат за развойни от гледна точка на счетоводната отчетност стандартът посочва<sup>32</sup>:

- Проектиране, изграждане и тестване на прототипи и модели.
- Проектиране, изграждане и тестване на пред-търговско производство.
- Проектиране на инструменти, матрици и форми, които са свързани със въвеждането на

<sup>29</sup> FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland, The Financial Reporting Council, England, 2018, p. 310.

<sup>30</sup> Ibid, p. 158.

<sup>31</sup> Ibid, p. 293.

<sup>32</sup> Ibid, p. 158.

пазара на нови технологии.

- Проектиране, изграждане и експлоатация на пилотна инсталация, която е икономически възможно да бъде произведена с търговска цел.

- Проектиране, изграждане и тестване на окончателно избрана възможна алтернатива за използването на нови или подобрени материали, устройства, проекти, процеси, системи или услуги.

Може да се направи заключение, че нововъведеният стандарт FRS 102 по-ясно разграничава отделните фази, попадащи в обхвата на НИРД. Научноизследователската и развойна дейност не се разглеждат като един общ процес, а подлежат на ясно деление. Въпреки това обаче въведеното в новоприетия стандарт деление е по-скоро разпределение на дейностите, които законодателят предходно е определил за НИРД в текстовете на счетоводен стандарт No. 13 „Accounting for research and development“. Прави впечатление, че в новоприетия стандарт не съществува текст, с който се въвеждат понятията „фундаментални“ и „приложни“ изследвания. Следователно те са отпаднали от обхвата на счетоводния стандарт и тяхното разбиране и дефиниране зависи изцяло от компетенциите на счетоводния и мениджърски персонал на организацията.

Развитието на иновационната теория от 1989 г. до 2018 г. предопределя необходимостта законодателната рамка да съответства на потребността от коректна счетоводна отчетност на създаващите нововъведения организации. В тази връзка би могло да се постави под въпрос доколко отмяната на един цял стандарт (НСС 9 „Отчитане на разходите за изследователска и развойна дейност“), нормативно уреждащ въпросите относно отчетността на НИРД в Р България, допринася за релевантността на счетоводната теория и практика спрямо икономическото развитие и бизнес потребности. В допълнение не само че стандартът вместо да бъде актуализиран е отменен, той е и обединен към текстовете, регламентиращи изискванията за счетоводно-информационна осигуреност по повод вътрешно създадените нематериални активи. Като причина за подобно обединение на стандартите може да се посочи текущо протичащия в световен план процес на стандартизация и хармонизация на счетоводната отчетност. Въпреки това в качеството си на фактор за икономически растеж научноизследователската и развойна дейност заслужава по-голямо внимание в посока оптимизиране и усъвършенстване на счетоводната нормативна база, имаща отношение по проблематиката.

### ***Ключови понятия***

**Иновация** - система от дейности по създаване и внедряване в практиката на нов или усъвършенстван продукт, услуга, процес, организационна или маркетингова новост.

**Научноизследователска дейност** - оригинално и планирано изследване, предприето с цел получаване на ново научно или техническо познание и разбиране.

**Приложни изследвания** - дейности, насочени към придобиване на ново знание за целите на конкретна задача или практически проблем.

**Развойна дейност** - практическото прилагане на изследователските открития или други знания в план или схема за производството на нови или съществено подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги преди започване на търговското производство или употреба в дейността на предприятието.

**Фундаментални изследвания** - всяка експериментална или теоретична дейност, предприета с цел придобиване на нови знания и изследване на причините за съществуването на определени явленията.

### **Въпроси за самоподготовка:**

1. *Каква е същността на понятието „научноизследователска и развойна дейност“ (НИРД)?*

2. *Посочете дали твърдението е вярно:*

„Фундаменталните изследвания са дейности, насочени към придобиване на ново знание за целите на конкретна задача или практически проблем.“

А) Твърдението е вярно.

Б) Твърдението не е вярно.

В) Твърдението е вярно, но само за фундаментални изследвания, направени в областта на фармацевтиката.

Г) Твърдението не е вярно, защото в икономическата теория не съществува понятие „фундаментално изследване“.

Д) Твърдението е вярно, но само в случаите, когато фундаменталното изследване доведе до ново изобретение или откритие.

3. *Във връзка със създаването на иновативен продукт предприятие „Х“ извършва следните разходи:*

1. Разходи за рекламна кампания – 20000 лв.

2. Разходи за юридически услуги по кандидатстване и получаване на патенти – 7 000 лв.

3. Тестване на прототип – 48 000 лв.

4. Разходи за лабораторно изследване – 77 000 лв.

*Кои от посочените разходи счетоводно следва да се признаят като разходи за развойна дейност?*

А) 3

Б) 2,3 и 4

В) 2 и 4

Г) 1 и 4



Д) 3 и 4

4. Във връзка със създаването на иновативен продукт предприятие „Х“ извършва следните разходи:

1. Разходи за провеждане на метод „Мозъчна атака“ (включват се допълнителни възнаграждения на участниците, канцеларски материали, наем на зала за провеждане) – 47 000 лв.

2. Хонорари и осигуровки на екип от химици за създаване на формула – 180 000 лв.

3. Покупка на необходимите химикали от външна фирма – 350 000 лв.

4. Усъвършенстване на формулата по време на търговското производство – 17 000 лв.

Кои от посочените разходи счетоводно следва да се признаят за НИРД?

А) 1,2 и 3

Б) 1,2,3 и 4

В) 1 и 4

Г) 1, 2 и 4

Д) 3 и 4

5. Във връзка със създаването на иновативен продукт предприятие „Х“ извършва следните разходи:

1. Разходи за провеждане на метод „Мозъчна атака“ (включват се допълнителни възнаграждения на участниците, канцеларски материали, наем на зала за провеждане) – 14000 лв.

2. Покупка на необходимите материали от външна фирма за тестване на пилотно производство – 15 000 лв.

3. Усъвършенстване на формулата по време на етапа на търговско производство – 17 000 лв.

4. Заплати на персонал за тестване на пилотно производство – 20 000 лв.

Каква е сумата на разходите за развойна дейност?

А) 35 000 лв.

Б) 56 000 лв.

В) 39 000 лв.

Г) 20 000 лв.

Д) 14000 лв.

## Глава втора

### ИЗТОЧНИЦИ ЗА ФИНАНСИРАНЕ НА НАУЧНОИЗСЛЕДОВАТЕЛСКИ ПРОЕКТИ

#### Учебни цели

**С усвояване на материала в темата ще можете:**

- **Да определите кои са основните източници за финансиране на иновационни проекти и да коментирате какво е тяхното приложение в българските предприятия.**
- **Да коментирате какво е значението на всеки един източник за планирането на разходите по иновационен проект.**
- **Да коментирате значението на избрания източник за финансиране на иновационен проект за целите на НИРД.**

Финансирането е главен фактор, който определя успеха на даден иновационен проект, а от там и на иновационната активност на ниво отделно предприятие. Източникът на финансиране на НИРД е от значение при определяне на допустимите разходи, както и на бюджетните елементи на иновационния проект. Подобни ограничения имат съществено проявление на етапа на планиране на иновационните дейности, определяне на бюджета на иновационния процес, определяне на себестойността на новия продукт или услуга, както и върху счетоводната отчетност и контрол на иновацията. Следователно за да планираме правилно бюджета и разходите на един иновационен проект, то преди това трябва да сме наясно от къде ще вземем ресурсите за неговото реализиране. Сред основните източници на финансиране на научноизследователските дейности и иновационни проекти на предприятията в България могат да се посочат:

- Собствени средства.
- Банкови кредити.
- Лизинг.
- Бизнес ангели.
- Рисков капитал.
- Преки чуждестранни инвестиции.
- Държавни помощи и обществени поръчки.
- Средства от национални и международни програми.

#### 1. СОБСТВЕНИ СРЕДСТВА

Собствените средства на дадена организация, извършваща научноизследователска и иновационна дейност, представляват част от печалбата ѝ, отделените резерви и собствени

средства на управленския персонал, които се инвестират в реализиране на иновационния процес. Собствените средства като вътрешен източник за финансиране на научноизследователските дейности на организациите имат проявление в дългосрочен план. Това проявление е обвързано с по-ниска степен на риск и по-висока степен на неограниченост в сравнение със външните източници на финансиране. Подобна форма на вътрешно финансиране обаче е в пряка зависимост от размера и вида на организацията, размера на постигнатия положителен финансов резултат, както и от фазата на иновационния процес, за който финансирането е предназначено.

В случаите, когато дадена организация е бенефициент по научноизследователски или иновационен проект, то основната част от собствените ѝ средства се използват за покриване на размера на съфинансирането<sup>33</sup> за съответната оперативна или рамкова програма. В този смисъл организациите с иновационна дейност следва максимално най-точно да планират бюджета си по проекта в зависимост от приходните си постъпления и необходимите ресурси по фази на иновационния процес. Ранните етапи на иновационния процес са предимно свързани с формулиране и оценка на иновативната идея. През този период съществува висока степен на риск по повод възвращаемостта на инвестицията. *През етапа на формулиране и оценка на иновационните идеи размерът на необходимите средства и ресурси е най-малък. На етапа на създаване на прототип и осъществяване на лабораторни и пазарни тестове с него, размерът на необходимите инвестиции значително нараства. Въпреки, че рискът за вложените инвестиции е най-нисък на етапа по подготовка и въвеждане в експлоатация на новия продукт или процес, през този етап размерът на необходимите средства за финансирането му е и най-голям.* Следователно собствените средства, в качеството им на вътрешен източник на финансиране на иновационната дейност на организациите са подходяща инвестиционна форма предимно за ранните фази от иновационния процес.

При проекти с иновационен характер, които са финансирани със собствени средства на организацията, разходите за НИРД са обект на анализ и контрол от управленския персонал. В случая държавните органи следят само за законосъобразността на извършените разходи и тяхното коректно счетоводно отчитане. Ненамесата на държавата в процеса на планиране на разходите за НИРД дава възможност на управленския персонал да взема самостоятелни решения относно вида на разходите и дейността към която да бъдат отнесени. За организации, които нямат опит в областта това може да окаже неблагоприятен ефект в посока намаляване и дори ограничаване на разходите за НИРД с цел намаляване на общия бюджет за иновацията. В допълнение слабата информираност относно същността и законовите критерии за признаване разходите за НИРД може да доведе до некоректно счетоводно отчитане на изразходваните средства. В резултат организацията би разполагала с неверни и неточни данни в процеса на планиране на разходите за НИРД, което би довело до неподходящи управленски решения, влошаване на състоянието на организацията и дори законодателни санкции.

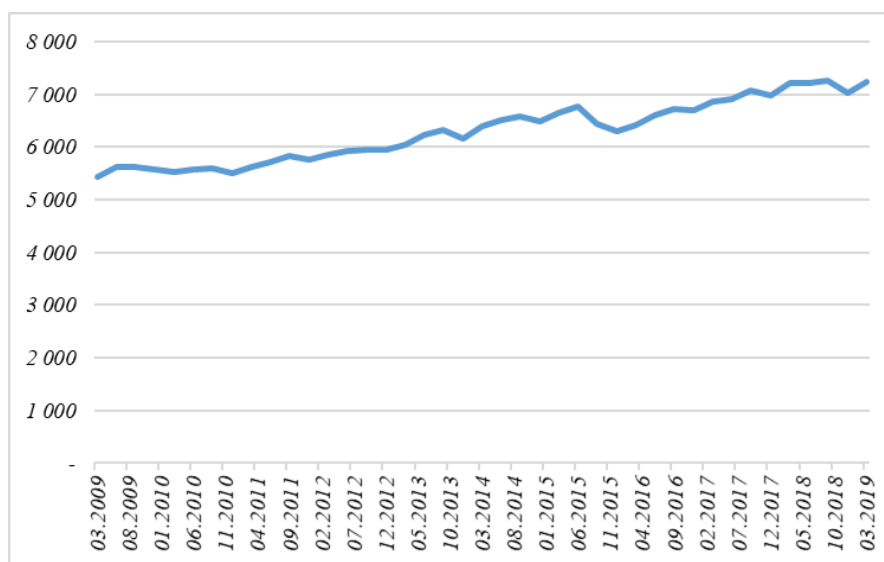
---

<sup>33</sup> Рамковите програми на ЕС покриват между 50 и 75 % от общия бюджет, необходим за изпълнение на даден проект. Останалата част от финансирането се предоставя чрез национално финансиране или на база собствени средства. По-подробно виж: Ръководство за изпълнение на проектите по финансовия механизъм на европейското икономическо пространство, Министерство на финансите на Р. България, с.22-23.

## 2. БАНКОВИ КРЕДИТИ

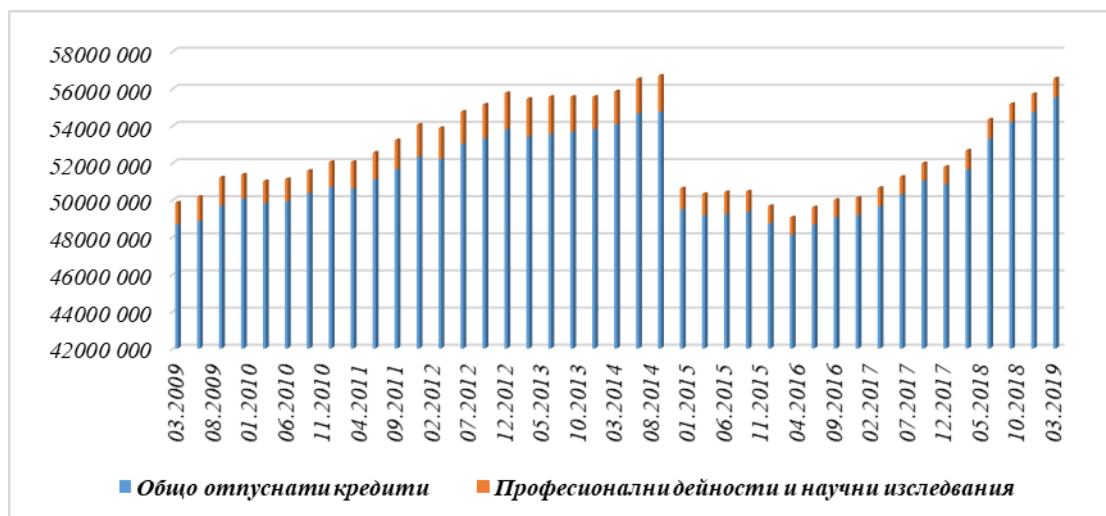
В процеса на осъществяване на дейността си или при изпълнение на научноизследователски проект организациите могат да привличат чужди средства под формата на заеми. Те се определят счетоводно като привлечен капитал, който не води до промяна в основния капитал на организацията. При банковите кредити средствата се получават за определен срок при предварително уговорени лихвени проценти и начини на покриване на заемните средства в зависимост от възможностите и потребностите на организацията. При използването им не съществуват ограничения по повод предварителното и текущо планиране, и отчитане на разходите за НИРД. Банката е органът, който осъществява контрол относно възвращаемостта на предоставения кредит, съобразно изискванията на подписания от страните договор за заем. Организациите използват отпуснатите им средства по начин и в срок, изцяло зависещ от управленския персонал. Тоест, успехът на иновацията и коректното планиране на разходите за НИРД са подчинени на знанията и компетенциите на мениджърите, предприемача, служителите в организацията и счетоводния персонал. На тази база може да се направи извод, че финансирането на иновационните дейности на база банков кредит е подходящ инструмент за организации, които имат опит, знания и умения в областта на научните изследвания и внедряването на иновации.

В България за периода м. 03. 2009 г. - м. 03. 2019 г. броят на отпуснатите кредити за реализация на научни изследвания е най-голям през 2018 г. (виж Фигура 2.1.). Отчетените от БНБ данни са показателни за наличие на бавно, но устойчиво увеличение в броя на кредитите за професионални дейности и научни изследвания.



**Фигура 2.1. Размер на отпуснатите от търговски банки кредити за професионални дейности и научни изследвания, м. 03. 2009 г. – м. 03. 2019 г., бр.**

Източник: БНБ, 2019



**Фигура 2.2. Размер на отпуснатите кредити за професионални и научни изследвания спрямо общия размер на отпуснатите кредити от банките, м. 03. 2009 г. – м. 03. 2019 г., хил. лв.**

Източник: БНБ, 2019

Подобна положителна тенденция на увеличение на размера на отпуснатите заемни средства през последните години обаче е недостатъчна в контекста на общото количество реализирани кредити. За последните години от началото на 2016 г., кредитните средства, отпуснати от банковите институции на българските нефинансови организации за осъществяване на научни изследвания и иновационни дейности, е около 2% от общата сума на отпуснатите заеми (виж Фигура 2.2.). Прави впечатление, че отчетеното увеличение в броя на кредитите от началото на 2016 г. е за сметка на размера на отпуснатите средства (виж Фигура 2.3). Така например през м. 12. 2016 г. заемните средства за професионални дейности и научни изследвания са с 205 333 хил. лв. по-малко отколкото през м. 12. 2014 г. Като съпоставим тези данни с броя на кредитите за двете разглеждани години, то през м. 12. 2016 г. търговските банки са отпуснали с 216 бр. повече, в сравнение с м. 12. 2014 г.

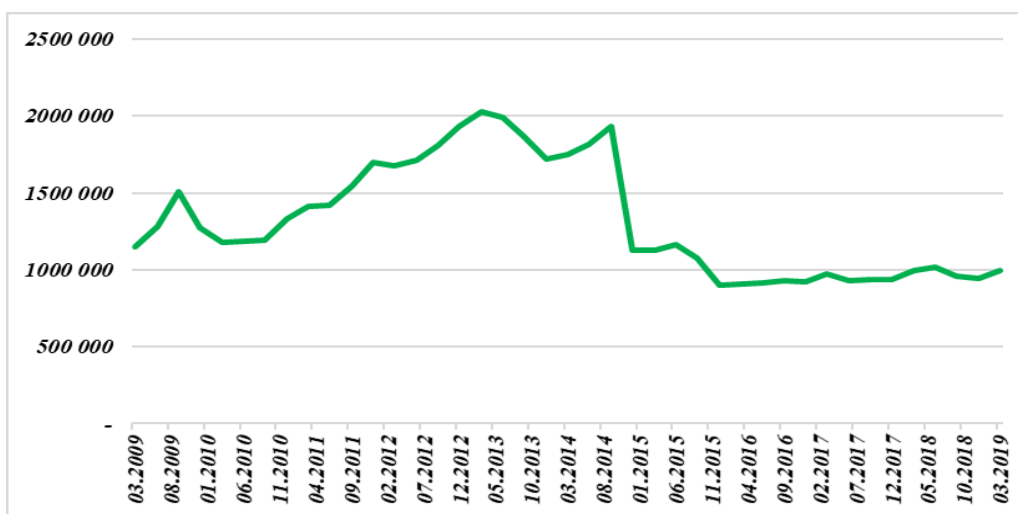
От посочените данни може да се направи извод, че банковите кредити заемат малък дял от общия иновационен финансов пакет на организациите в България. Според специалисти в областта „причина за това са ограниченията при финансиране на проекти с висок финансов и пазарен риск<sup>34</sup>“. Като допълнителни причини с негативен характер върху размера на отпуснатите кредити за научни изследвания (НИРД) могат да се посочат:

- Невъзможността организациите да представят исканото обезпечение по заема.
- Съществуването на сложни бюрократични процедури по отпускане на финансирането, което води до забавяне на времето на получаване на средствата.
- Трудности при изготвяне на изискваната документация за получаване на заема.

<sup>34</sup> Георгиева, Т. (2006). Планиране на иновациите, Абагар, С., с. 237-238.

- Необходимостта организацията да притежава определен собствен капитал и търговски оборот, за да получи одобрение по кредита.
- Липса на доверие между организацията и финансиращата институция, обусловено от факта, че иновационните проекти са високо рискови.
- Вероятност от промяна в размера на лихвата или банковите такси след подписване на договора.

Въпреки изброените трудности банковите кредити са сред предпочитаните финансови източници на предприятията в страната ни, поради възможността за получаване на необходимите средства в кратки срокове.



**Фигура 2.3. Размер на отпуснатите от търговски банки кредити за професионални дейности и научни изследвания, м. 03. 2009 г. – м. 03. 2019 г., хил. лв.**

Източник: БНБ, 2019

### 3. ЛИЗИНГ

Финансирането на иновационните дейности на организациите чрез лизинг е алтернативна форма на банковото финансиране. За целите на лизинга и неговото коректно счетоводно отчитане следва да бъде сключен т. нар. „лизингов договор“. Под понятието „лизингов договор“ се разбира договорно споразумение, според което една страна (лизингодател) предоставя права за ползване на актив/и за определен срок и срещу определено възнаграждение на друга страна (лизингополучател). Даден договор представлява или съдържа елементи на лизинг, ако по силата му се прехвърля срещу възнаграждение правото на контрол над използването на даден актив за определен период от време. В този случай при планиране на бюджета по иновационен проект организацията следва да се съобрази и с нормативните изисквания за счетоводно отчитане на лизинговия договор. За да бъде коректно признат и отчетен даден лизингов договор в

счетоводството на предприятие с иновационна дейност, то на първо място трябва да е известно какъв е вида на договора. В счетоводната теория са познати два основни вида договори за лизинг - договор за финансов лизинг и договор за експлоатационен (оперативен) лизинг<sup>35</sup>. Дали даден лизингов договор е договор за финансов или за оперативен лизинг зависи от същността на сделката, а не от формата на договора.

Отличителна черта на *договора за финансов лизинг* е, че при него наемодателят прехвърля на наемателя в значителна степен всички рискове и изгоди, свързани със собствеността върху актива. Лизингополучателят поема и задължението да изплаща на лизингодателя периодични вноски в срокове и размери, определени в документа. По време на експлоатацията на наетия актив лизингополучателят няма право да извършва съществени промени върху него. В края на срока на договора за финансов лизинг лизингополучателят притежава опция за закупуване на актива. Ако лизингодателят се възползва от това свое право, то му се прехвърля правото на собственост върху актива. В крайна сметка правото на собственост може да бъде или да не бъде прехвърлено.

Един лизингов договор може да бъде определен като договор за *експлоатационен (оперативен) лизинг*, ако за него са изпълнени следните условия<sup>36</sup>:

- рискът и всички задължения за актива се понасят изцяло от лизингодателя;
- лизингодателят не отписва актива от състава на активите си;
- лизингодателят продължава да начислява амортизация на актива;
- лизингополучателят не следва да отчита наетия актив в състава на активите си.

Следователно лизингов договор, при който не се прехвърлят по същество всички рискове и изгоди, произтичащи от собствеността върху даден основен актив може да се класифицира като експлоатационен (оперативен) лизинг.

В теорията е известен още един вид лизингов договор - т. нар. *„продажба под условията на обратен лизинг“*<sup>37</sup>. В случая е налице сделка, при която една организация, наричана продавач, продава актив на друга организация, наричана купувач. След приключване на продажбата продавачът наема обратно продадения актив при условията на финансов или оперативен лизингов договор. Следователно са налице две отделни сделки. Първата от тях е покупко-продажба на актив, а втората - самият договор за лизинг<sup>38</sup>.

Класификацията на лизинговите договори се осъществява в началото на лизинга на базата на критерии, посочени в счетоводните стандарти. При промяна на условията на лизинговия договор, които водят до промяна на критериите, се извършва нова класификация на лизинговите договори. В зависимост от това, кои счетоводни стандарти са избрани за база на счетоводното отчитане на

<sup>35</sup> Башева, Сн., Е. Миланова, Б. Йонкова, Д. Петрова, Р. Пожаревска. (2013). Основи на счетоводството, ИК на УНСС, С., с.518-520.

<sup>36</sup> Пак там., с.519, 544-547.

<sup>37</sup> Пак там, с. 547-548.

<sup>38</sup> СС17 „Лизинг“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., посл. изм.и допъл. ДВ. бр.15 от 2019 г.; МСФО 16 „Лизинг“, приет с Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г.

дейността и за изготвяне и представяне на финансовите отчети на организацията<sup>39</sup>, вида на лизинговия договор, както и това дали предприятието с иновационна дейност е лизингодател или лизингополучател, са възможни различни подходи за отчитане на операциите по лизингов договор (по подробно виж: Счетоводен стандарт 17 „Лизинг“<sup>40</sup> и Международен счетоводен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 16 „Лизинг“<sup>41</sup>).

За периода 2009 г. - 2015 г. вземанията по лизингови договори (финансов и оперативен лизинг) в България бележат значителен спад (виж Фигура 2.4.), като с най-голям дял са договорите за финансов лизинг. От гледна точка на вида актив, предоставен по договор за финансов лизинг превесът е по отношение на машини, съоръжения и индустриално оборудване, леки, товарни и лекотоварни автомобили (виж Фигура 2.5.).



**Фигура 2.4. Вземания по договори за финансов лизинг, 2005 г. - 2018 г., хил. лв**

Източник: БНБ, 2019

За периода м. 03. 2016 г. – м. 03. 2019 г. тенденцията вече е в увеличаване на размера на вземанията на лизингодатели по договори за финансов и оперативен лизинг (виж Фигура 2.6.).

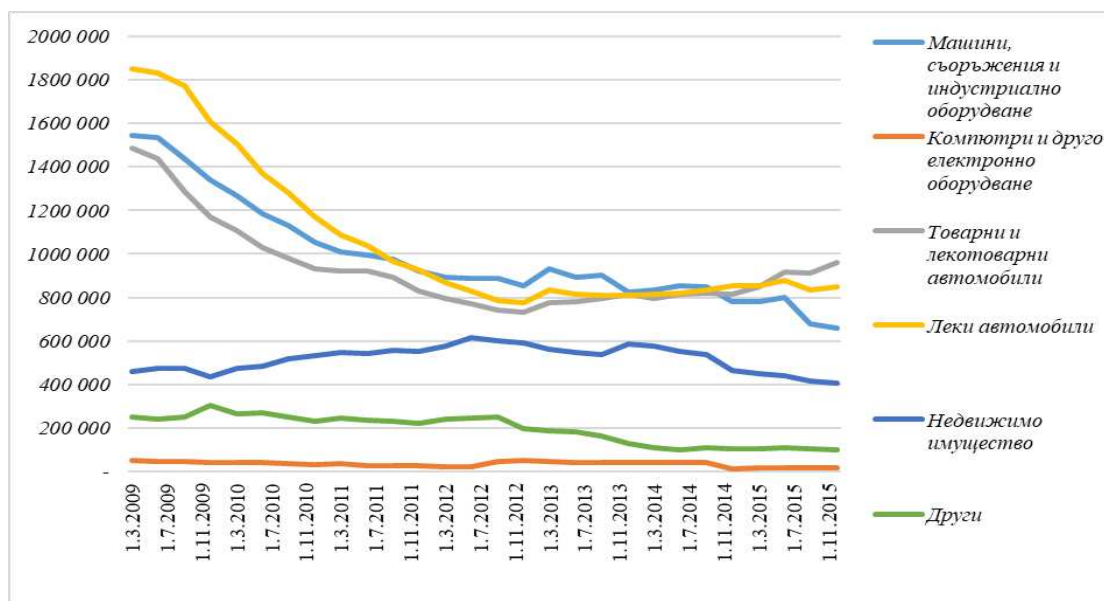
<sup>39</sup> Организацията, извършваща иновационни дейности, които са микро -, малки -, средни - и големи предприятия осъществяват счетоводната си отчетност на базата на Националните счетоводни стандарти. Законодателя дава право предприятията да изберат да съставят годишните си финансови отчети и на базата на Международните счетоводни стандарти (МСС). Ако предприятие избере МСС, то счетоводството следва да се организира на база текстовете на международните счетоводни стандарти, като последващо преминаване към националните е невъзможно. В случай, че организацията се намира в процес на ликвидация или на прекратяване на дейността, то счетоводната база за изготвяне на финансовите отчети е СС 13 „Отчитане при ликвидация и несъстоятелност“. Избраната от организацията счетоводна база подлежи на оповестяване в счетоводната ѝ политика.

<sup>40</sup> СС17 „Лизинг“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., посл. изм.и допъл. ДВ. бр.15 от 2019 г.

<sup>41</sup> МСФО 16 „Лизинг“, приет с Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г.



Въпреки това стойностите на разглеждания показател са много под тези през 2008 г. – 2009 г. Като основна причина може да се посочи законово въведеното изискване от 2014 г. данък добавената стойност да не се разсрочва през целия период на договора. На основание на разпоредбите на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС)<sup>42</sup> всеки договор за лизинг, в който изрично е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху актива следва, да се третира като доставка на стока. Еквивалентно е отчитането и когато в договора за лизинг е уговорена само опция за прехвърляне на собствеността върху стоката, но сборът от дължимите вноски по договора за лизинг, с изключение на лихвата, е идентичен с пазарната цена на стоката към датата на предоставянето ѝ на лизингополучателя.



**Фигура 2.5. Вземания по договори за финансов лизинг, 2009 г. - 2015 г., вид актив**

Източник: БНБ, 2019

<sup>42</sup> Закон за данък върху добавената стойност, Обн. ДВ. бр. 63 от 2006г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 33 от 2019 г., чл.6, ал.2, т.3, с.14.

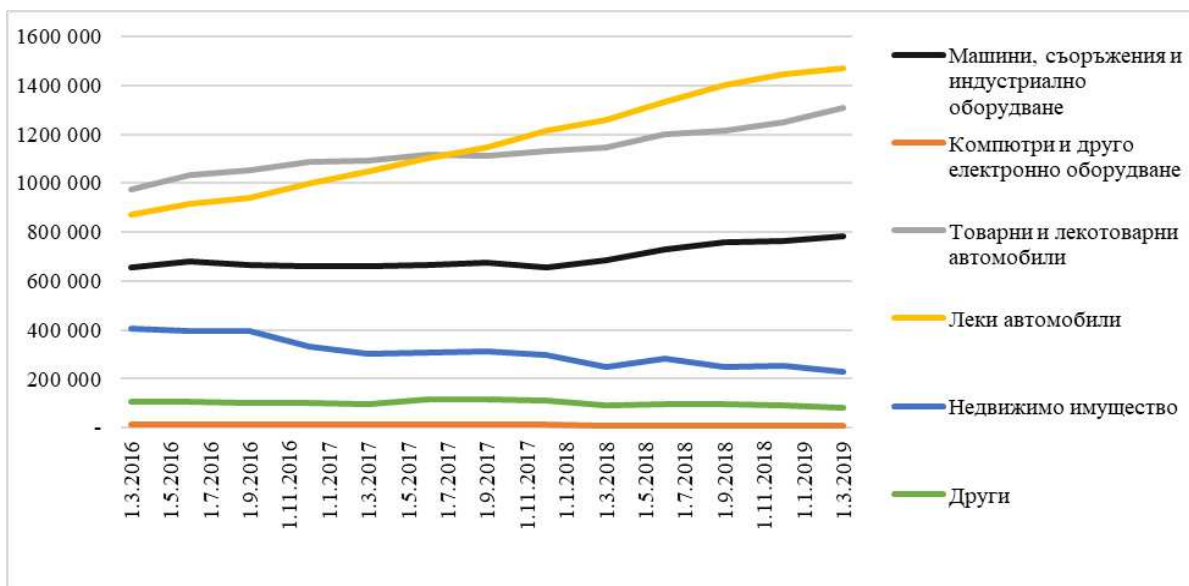


**Фигура 2.6. Вземания по договори за финансов и оперативен лизинг, м. 03. 2016 г. – м. 03. 2019 г., хил. лв.**

Източник: БНБ, 2019

Ако разгледаме вземанията по договори за финансов лизинг, но вече по вид актив, то за периода м. 03. 2016 г. – м. 03. 2019 г. основният превес е към леките, товарни и лекотоварни автомобили (виж Фигура 2.7.). Разбира се това не означава, че предприятията извършващи НИРД не се възползват изцяло от възможността да финансират дейността си на база придобиване на активи под формата на лизингов договор. Въпреки това може да се повдигне въпроса доколко автомобилите са приоритетен актив на иновативни предприятия?

В заключение за целите на планирането лизинговият договор оказва влияние върху разходите с частта от възнаграждението, подлежащо на изплащане на лизингодателя, а също и със сумата на подлежащия на внасяне данък добавена стойност. Останалата част от необходимите за финансиране разходи се определят в срокове и по начини, които са изцяло зависими от мениджърските решения на управленския персонал. В този смисъл държавният орган контролира законосъобразността и коректното изпълнение на договора за лизинг, а подходящото планиране и разпределение на разходите за НИРД зависят изцяло от опита на организацията, както и от предприемаческите решения.



Фигура 2.7. Вземания по договори за финансов лизинг, м. 03. 2016 г. – м. 03. 2019 г., вид актив

Източник: БНБ, 2019

#### 4. РИСКОВ КАПИТАЛ

Финансирането на иновационните дейности чрез рисков капитал (venture capital) се осъществява от рискови фондове на база закупуване на акции на организацията. Рисковият капитал представлява инвестиция от т.нар. „рискови инвеститори“ в новосъздадени предприятия с висок потенциал за растеж, чиито акции обаче не са регистрирани на капиталовите пазари<sup>43</sup>. Източници на финансови ресурси в рисковите фондове са финансово обезпечени лица, застрахователни компании, пенсионни фондове, чуждестранни инвеститори, фондации и др. Средствата могат да бъдат използвани за осъществяване на отделни етапи от иновационния процес или на иновационния проект като цяло. Времево рисковото финансиране е предимно средносрочно и дългосрочно, като печалбата за инвеститора е под формата на капиталова печалба от бъдещата реализация на иновационния проект. Рисковият инвеститор получава място в съвета на директорите на организацията като по този начин споделя риска по научноизследователския проект<sup>44</sup>.

Размерът на инвестиция паричен ресурс от страна на рисковия инвеститор е различен и зависи от множество фактори, като например потенциала, доходността и големината на иновационния проект, перспективите за развитие на предприятието и др. В сравнителен аспект с банковите кредити може да се посочи, че високият риск на иновационния проект не винаги се смята

<sup>43</sup> Venture capital and innovation (1996). Organisation for economic co-operation and development, OCDE /CD (96)168, Paris, p.5.

<sup>44</sup> За повече информация виж: Авторски колектив (2004). Иновациите политика и практика, Фондация „Приложни изследвания и комуникации“, С., с.239-265.

за недостатък при финансиране на база рисков капитал. Това е така, защото рисковите фондове и инвеститори са по-склонни да вложат средства във високо рискови проекти, в които те виждат потенциал за успех и развитие. В случай на неуспех обаче загубите за рисковия инвеститор биха могли да са съществени. Това е и причината за по-голямата степен на ангажираност в управлението на проекта, която желаят компаниите или лицата, осигуряващи рисков капитал.

Според стопанската история на предприятието	Инвестиционна цел	Степен на риск за инвеститорите
Новостартиращи/стартъп предприятия (основно микропредприятия)	Посевно (seed) финансиране	Висок
Предприятия в процес на пазарно/продуктово налагане (осн. МСП)	Разширено финансиране на развитието	Относително по-нисък
Утвърдени в пазарно и продуктово отношение предприятия (осн. МСП)	Финансова и консултантска подкрепа за късно финансиране на развитието	Нисък

**Фигура 2.8. Класификация на финансирането с рисков капитал в България**

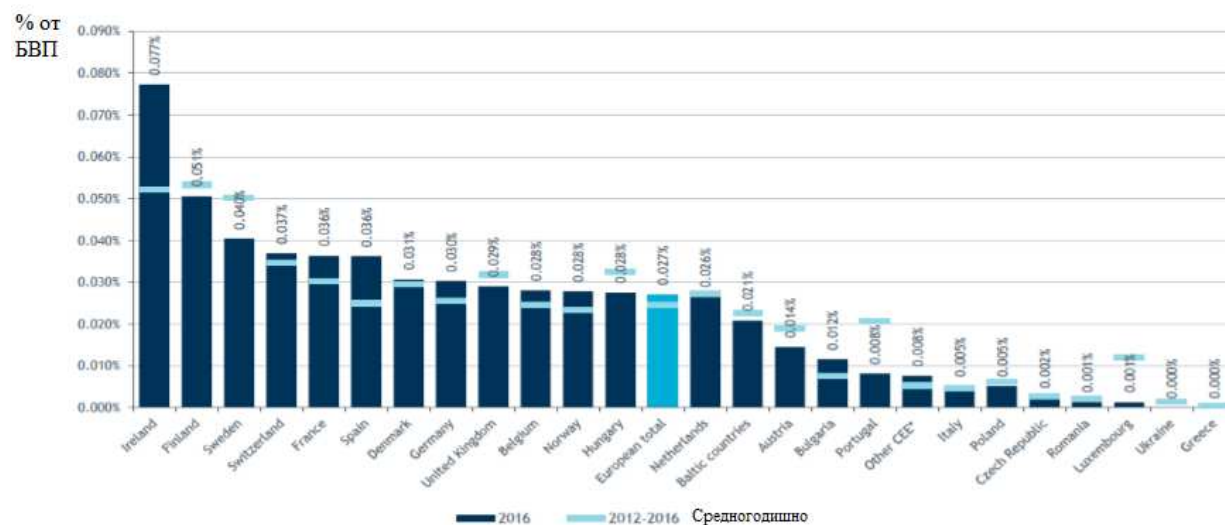
Източник: Йосифов, Т. (2016). Финансиране на иновации чрез рисков капитал, Икономически и социални алтернативи, бр. 4, с. 71



**Фигура 2.9. Размер на инвестираните средства в рисков капитал в България, 2007-2012 г., хил. евро**

Източник: <http://ec.europa.eu>, 2014

Финансирането на база рискови инвеститори и фондове е сравнително подходящ инструмент за микро- и малките предприятия, които тепърва стартират своята дейност или които не са се изцяло наложили на пазара (виж Фигура 2.8.). Причината за това е, че ресурсите, с които те разполагат за реализиране на иновационни проекти са малки, а рисковете по самият проект са високи. В резултат на това те не са „атрактивни“ субекти за търговските банки.



**Фигура 2.10. Инвестиции в рисковия капитал в % от БВП, пазарни статистики: местоположение на дружеството от портфейла**

Източник: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester\\_thematic-factsheet\\_small-medium-enterprises-access-finance\\_bg.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_small-medium-enterprises-access-finance_bg.pdf), последно посещение на 02.06.2019 г.

Рисковият капитал като форма на финансиране на иновационните дейности в българските организации е недостатъчно използвано средство, макар че през последните години печели популярност (виж Фигура 2.9. и Фигура 2.10.).

В заключение планирането и разпределението на разходите за НИРД, които подлежат на финансиране чрез рисков капитал, могат да зависят както от мениджърския персонал на предприятието, така и от външния партньор. В тази връзка е възможна съпротива от страна на предприемача да делегира част от контрола върху иновационния процес на външния партньор.

## 5. БИЗНЕС АНГЕЛИ

Бизнес ангелите<sup>45</sup> представляват предприемачески фирми от частен характер или физически лица, които осигуряват предстартов и/или стартов капитал, консултации, експертизи или контакти срещу дялово участие в организацията. По този начин организацията получава не само ресурсно

<sup>45</sup> В Българското законодателство терминът бизнес ангел е въведен през 2006 в Закона за малките и средните предприятия.

осигуряване, но и възможността да се възползва от опита, контактите и менторските напътствия на бизнес ангела. Използването на бизнес ангели е подходящо за ранните етапи от изграждане на дадена организация<sup>46</sup>. Планирането на разходите за НИРД при използване на този източник за финансиране зависи в голяма степен от бизнес ангела. В случай на слаба комуникация или липса на умения и компетенции от страна на организацията и бизнес ангела е възможно да бъдат взети неподходящи решения по повод разпределението и контрола на ресурсите за НИРД.

В резултат от направения анализ може да се посочи, че при изведените по-горе форми на финансиране на научноизследователска и развойна дейност в дадена организация планирането на изразходваните средства изцяло зависи от вида на научното изследване, очакваното финансиране и изменението на икономическата среда. Възможно е в договора за финансиране за НИРД да бъдат предварително посочени разходни ограничения, с които организацията и счетоводният персонал следва да се съобразят. Подобни ограничения нямат универсален характер и важат само за целите на научното изследване, което подлежи на финансиране. Самият процес на планиране на разходите за НИРД по дейности и времетраене не подлежи на текущо регулиране и последващ пряк контрол от страна на държавата или Европейския съюз (ЕС). Държавният орган контролира само за законосъобразността и коректната счетоводна отчетност на изразходваните средства, докато процесът на планиране на разходите за НИРД зависи изцяло от решенията на управленския персонал, предприемача и научния екип, както и от знанията и компетенциите на счетоводния персонал. Финансиращият субект може също да окаже влияние върху планирането на разходите за НИРД, като повлияе върху вида на избраните иновационни дейности и процеси, количеството на необходимите ресурси, сроковете за изпълнение на отделните фази на иновационния процес, избраният научен екип и т.н.

Разгледаните до тук източници на финансиране на НИРД са подходящи предимно за организации, които имат опит в областта на иновациите. Поради ниската иновационна активност на българските предприятия като цяло може да се направи заключението, че броят на организациите, които текущо имат опит и компетенции в областта на НИРД е сравнително малък. В тази връзка се очертава тенденция българските предприятия да избират други форми на финансиране, чрез които се позволява достъп до разнообразни ресурси и компетенции, както и по-големи възможности за трансфер на добри практики и съвместно сътрудничество с различни институции и организации. Подобни форми на финансиране са например преките чуждестранни инвестиции, държавните помощи, както и средствата, отпуснати от европейски фондове и рамкови програми.

## **6. ПРЕКИ ЧУЖДЕСТРАННИ ИНВЕСТИЦИИ**

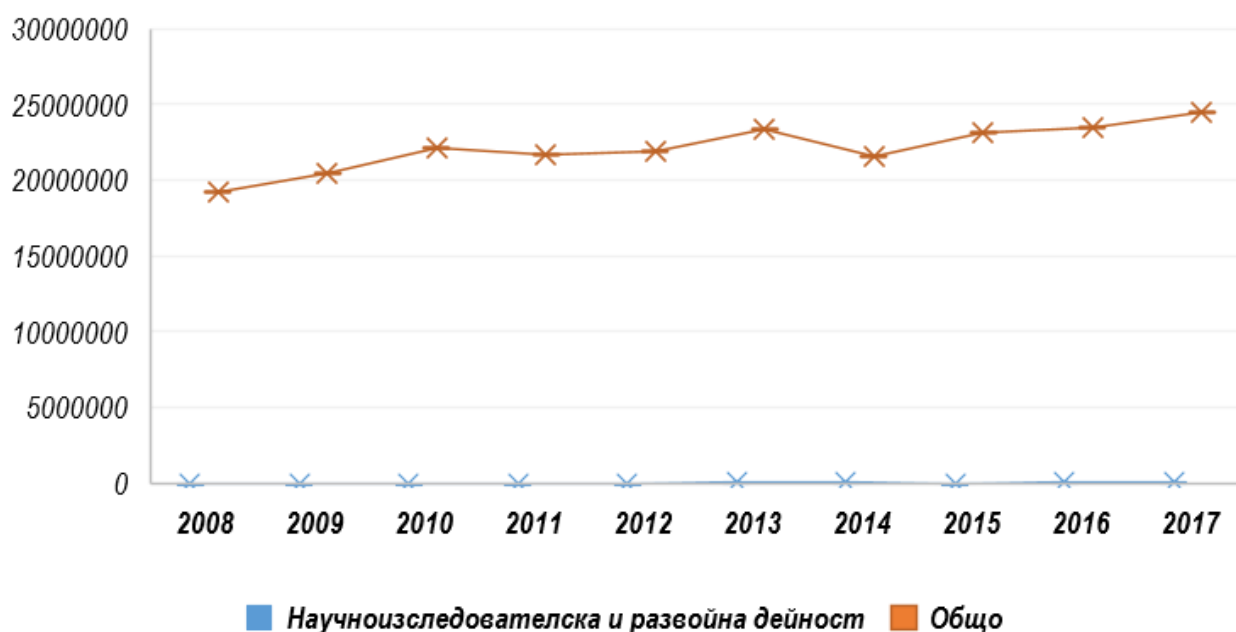
Преките чуждестранни инвестиции (ПЧИ) осигуряват на организацията не само достъп до чуждестранни финансови средства, но и достъп до външни пазари, възможност за трансфер на знания, човешки капитал и технологии. Негативните ефекти от подобен вид финансиране могат да

---

<sup>46</sup> Авторски колектив (2008). Иновациите Европейски, национални и регионални политики, Фондация „Приложни изследвания и комуникации“, С., с. 607.

бъдат свързани с нарушения в отрасловата структура на страната, която е получател на инвестицията, влияние върху ценовата политики в съответния отрасъл и нелоялна конкуренция.

По данни на Българска народна банка<sup>47</sup> размерът на ПЧИ за 2018 г. е 3,2% от Брутният вътрешен продукт (БВП) на Р България за същия период. В сравнение с предходната 2017 г. обаче се отчита спад на този показател с 1,3 процентни пункта. Въпреки това по информация от Националния статистически институт за периода 2014 г. - 2017 г. се отчита положителна тенденция към нарастване на размера на чуждестранните средства, инвестирани в нефинансовия сектор (виж Фигура 2.11.). От гледна точка на икономическите дейности към които са насочени вложенията на чуждестранните средства, то следва да се отбележи, че в сферата на научноизследователската и развойна дейност увеличението е несъществено.



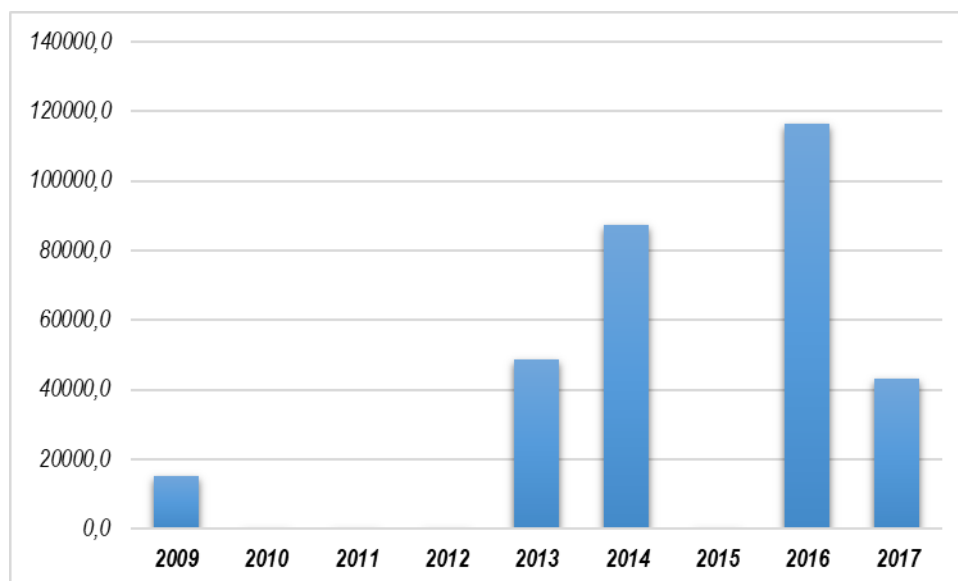
**Фигура 2.11. Преки чуждестранни инвестиции в предприятията от нефинансовия сектор, хил. евро, 2008 г. – 2017 г.**

Източник: НСИ, 2019

В по-тесен аспект ако анализираме ПЧИ в предприятията от нефинансовия сектор за научноизследователска и развойна дейност, то пик на разглеждания показател е отчетен през 2016 г. По данни на НСИ обаче през 2017 г. е отчетен спад с близо 0.37%, което в контекста на общата сума на чуждестранните средства, инвестирани в предприятията от нефинансовия сектор, е показателно за слаб интерес на инвеститорите към НИРД (виж Фигури 2.12. и 2.11.).

<sup>47</sup> <http://www.bnb.bg/Statistics/StMacroeconomicIndicators/index.htm>, последно посещение на 03.06.2019 г.

Въпреки невъзможността организациите, чиято сфера на дейност е научноизследователската, да разчитат на ПЧИ за финансиране на иновационни проекти, във все по-голяма степен привлечените чуждестранни ресурси са предпочитан финансов източник за НИРД. На тази основа държавните помощи и чуждите финансираия под формата на европейски фондове и програми са сред основните ресурси за подпомагане на иновационната активност на българските предприятия.



**Фигура 2.12. Преки чуждестранни инвестиции в предприятията от нефинансовия сектор за научноизследователска и развойна дейност, в хил. евро, 2009 г. – 2017 г.**

Източник: НСИ, 2019

## **7. РЕЖИМ НА ДЪРЖАВНИ ПОМОЩИ ЗА НИРД**

В Закона за държавните помощи законодателят посочва, че "държавна помощ" представлява всяка помощ, предоставена от държавата или общината, или за сметка на държавни или общински ресурси. Тя се представя пряко или чрез други лица, под каквато и да е форма, която нарушава или застрашава да наруши свободната конкуренция. По този начин се поставят в по-благоприятно положение определени предприятия, производството или търговията на определени стоки, или предоставянето на определени услуги, доколкото се засяга търговията между държавите членки<sup>48</sup>. За да се определи дадена държавна мярка като помощ, тя трябва да бъде допустима<sup>49</sup> и да отговаря на следните критерии:

<sup>48</sup> Допълнителни разпоредби на Закона за държавните помощи, Обн. ДВ. бр.85 от 2017 г., § 1, т. 7.

<sup>49</sup> За повече подробности виж: Симеонова, Г. (2018). Промени в общия регламент за групово освобождаване, Юридическо списание на НБУ, XIV.1, 2018, стр. 29–38.



- Да е предоставена от местни власти, обществени или частни институции, натоварени от страна на държавата да управляват помощта.
- Да е носител на икономическо предимство, което организацията-ползвател не би могла да получи в нормални пазарни условия. Задължително условие е икономическото предимство да не нарушава принципите на свободна конкуренция.
- Държавата да има известен контрол върху отпуснатата помощ.
- Предоставянето на помощта да е изградено на основата на селективен принцип.

### **Каре 2.1. Допълнителни изисквания за признаване на финансиране за държавна помощ**

На база практиката на Съда на ЕС могат да се изведат и следните допълнителни характеристики на държавната помощ

- Помощта по същество включва решения, които независимо от формата, водят до облекчаване на разходите от бюджета на организацията-ползвател и които по този начин имат ефект, идентичен на субсидия<sup>50</sup>.
- Частичното намаляване на данъчната или социалната тежест върху дадена организация представлява държавна помощ, в случаите когато тази мярка е предназначена да освободи организацията от разходи, произтичащи от приложението на закона<sup>51</sup>.
- Отказът на държавата (или институция под нейн контрол) от данъчни приходи, които имат право да получават от дадена организация, представлява държавна помощ, в случаите когато организацията е в състояние да продължи дейността си, без да спазва данъчните и социалните си задължения<sup>52</sup>.
- Дадена данъчна мярка не се смята за помощ от момента, в който тя е в полза на всички предприятия, намиращи се на територията на държавата, която предоставя мярката<sup>53</sup>.
- Дадена държавна мярка не се признава за помощ, ако нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез „фаворитизиране“ на определени предприятия или производството на определени стоки<sup>54</sup>. Като заплашваща да наруши конкуренцията се определя всяка помощ, при която се установи, че ползвателят е в състояние самостоятелно да реализира дейностите и операциите, които са обект на помощта. Следователно ако една държавна помощ засилва позицията на дадена организация по отношение на други конкурентни организации, то по своя характер мярката не следва да се признава и отчита като държавна помощ<sup>55</sup>.

<sup>50</sup> Решение на европейският съд, CJCE 19 май 1999г. Италия с/у Комисията C/97.

<sup>51</sup> Решение на европейският съд, CJCE Италия с/у Комисията C 173/73.

<sup>52</sup> Решение на европейският съд, CJCE 12 октомври 2000 Испания с/у Комисията C 480/98.

<sup>53</sup> Решение на европейският съд, 8/11/2001 C 143/99, Adria Wien Pipeline GmbH.

<sup>54</sup> Договора за европейската общност/ДЕО/, Рим, 1957, Чл.87, ал.1.

<sup>55</sup> Решение на европейският съд, 17 ноември 1980 C 730/79 Philipp Morris Холандия.

Държавните помощи са един от механизмите за насърчаване и финансиране на научноизследователската и развойна дейност. Те се отпускат на организации с цел подпомагане и стимулиране извършването на научни изследвания, допълващи основните им дейности. Чрез тях предприятие с иновационна дейност получава конкурентно предимство спрямо останалите организации в даден сектор. За да гарантира равноправни конкурентни условия, Европейската комисия упражнява контрол върху предоставянето на държавни помощи от държавите-членки на ЕС. Изискванията за предоставяне на държавни помощи се доразвиват и във вторичното законодателство на ЕС, представено във вид на регламенти, директиви, рамки, решения, съобщения и други актове на Европейската комисия или Съвета на ЕС.

Ретроспективно с цел реализиране на приоритетите, регламентирани в Лисабонския договор<sup>56</sup>, Европейската комисия приема през 2006 г. Рамка за държавни помощи в полза на научноизследователската и развойна дейност и иновации (НИРДИ). Основна цел на Рамката е посредством въвеждане на определени критерии и инструменти за целево разпределяне на държавните помощи за НИРД и иновации да се стимулира икономическата ефективност и да се допринесе за постигане на устойчив растеж. В контекста на така поставената цел основно изискване е държавната помощ за НИРДИ да води до промяна на поведението на получателя на помощта, по начин по който той да повиши равнището на своята иновационна активност. Помощта трябва да допринесе и за осъществяване на дейности, които без държавна помощ не биха се реализирали, или които биха се осъществили в значително по-ограничен мащаб<sup>57</sup>. Нормативните изисквания на Рамката се прилагат за отпуснати от държавите членки помощи, насочени към:

- Научноизследователски и развойни проекти, при които подпомаганата част от научноизследователския проект попада в категориите фундаментални научни изследвания и приложни изследвания (които могат да бъдат разделени на индустриални научни изследвания и експериментално развитие). Тази помощ е насочена към преодоляването на пазарна неефективност, свързана с положителни външни фактори (разпространение на знания), но може също така да бъде насочена към пазарна неефективност, причинена от несъвършена и асиметрична информация или (главно в проекти за сътрудничество) от координационна неефективност.

- Проучвания за осъществимост, свързани с проекти за НИРД, която има за основна цел преодоляването на пазарна неефективност, свързана с несъвършена и асиметрична информация.

- Помощ за изграждане и модернизиране на научноизследователски инфраструктури. Помощта е насочена основно към преодоляването на пазарната неефективност, произтичаща от координационни затруднения. Така поставената цел се основава на идеята, че за провеждането на революционни научни изследвания все по-често са необходими висококачествени научноизследователски инфраструктури, тъй като те привличат световни таланти и са от

<sup>56</sup> По-подробно виж: Лисабонски договор, дял XIX научни изследвания и технологично развитие, и космическо пространство, официален вестник на Европейския съюз С 115/01, 2008, с.128.

<sup>57</sup> Рамка на общността за държавна помощ за научно-изследователска и развойна дейност и иновации, ОВ С 198 от 27.6.2014, с.3.

жизненоважно значение например за информационните и комуникационните технологии и главните базови технологии.

- Иновационни дейности, насочени към пазарна неефективност, свързана с положителни външни фактори (разпространение на знания), координационни трудности и асиметрична информация. По отношение на малките и средните предприятия (МСП) помощта може да бъде предоставяна за получаване, валидиране и защита на патенти и други нематериални активи, както и за командироване на висококвалифициран персонал и ползването на консултантски услуги в областта на иновациите. Освен това, за да бъдат насърчени големите предприятия да сътрудничат с МСП в провеждането на дейности, свързани с организационни иновации и иновации на процеси, могат се подпомагат също и разходите за подобни дейности на МСП и големите предприятия.

- Помощ за иновационни клъстери, която има за цел да бъде отстранена пазарната неефективност, свързана с координационни проблеми, които пречат на развитието на клъстерите или ограничават взаимодействието и обмена на знания в тях и между тях. Целта е държавната помощ да допринесе за решаването на този проблем, чрез подпомагане на инвестициите в отворени и споделени инфраструктурни обекти за иновационни клъстери. В допълнение се цели и подпомагане, за не повече от десет години, на работата на клъстерите за засилване на сътрудничеството, работата в мрежа и обучението.

Две години след приемане на Рамката за държавни помощи в полза на научноизследователската и развойна дейност и иновации, през 2008 г. Комисията приема и Общ регламент за групово освобождаване (ОРГО). Основни предпоставки за въвеждане на Регламента и последващите му изменения са намаляване на административната тежест за публичните органи и Комисията, както и формулиране на ясни правила, с които да се насърчат държавите-членки да използват по най-ефективен начин ограничените си ресурси. Правилата, заложили в ОРГО позволяват на държавите членки да отпускат помощ без да се налага Комисията да се намесва.

Всички категории помощи за научноизследователска, развойна дейност и иновации се отпускат на организации, които отговарят на предварително зададени целеви критерии за съответния вид помощ. Освен ограничения по повод формата и вида на организацията, която получава субсидията, съществуват ограничения относно *интензитета на помощта*, както и *максималният размер на финансирането* спрямо размера на допустимите разходи за НИРД<sup>58</sup>. Планирането, разпределението и отчитането на изразходените средства за НИРД, както и последващият контрол върху реализирането им е в пряка зависимост от изискванията за

---

<sup>58</sup> По-подробно виж: Регламент (ЕС) 2017/1084 на комисията от 14 юни 2017 г. за изменение на Регламент (ЕС) № 651/2014 по отношение на помощите за пристанищните и летищните инфраструктури, праговете за уведомяване за помощи за култура и опазване на културното наследство и помощи за спортни и мултифункционални инфраструктури за отход, както и относно схемите за регионална оперативна помощ за най-отдалечените региони и за изменение на Регламент (ЕС) № 702/2014 по отношение на изчисляването на допустимите разходи, ОВ L 156 от 2017 г.; Рамка на общността за държавна помощ за научноизследователска и развойна дейност и иновации, ОВ С 323/30.12.2006; Регламент (ЕО) № 800/2008 на комисията от 2008 г., относно деклариране на някои категории помощи за съвместими с общия пазар в приложение на членове 87 и 88 от Договора (Общ регламент за групово освобождаване), ОВ L 214/33 от 2008 г.

допустимост на разходите и разпоредбите на Рамката и Общия регламент за групово освобождаване.

## **Каре 2.2. Допустими разходи по вид помощи за научноизследователска и развойна дейност и иновации**

*В обхвата на допустимите разходи на проектите за научноизследователска и развойна дейност се включват:*

- Разходите за персонал (изследователи, специализиран технически персонал и друг спомагателен персонал в степен, при която услугите им се ползват за изследователския проект).
- Разходи за инструменти и оборудване, в степен и за срока на използването им за изследователския проект. Ако тези инструменти и оборудване не се ползват през целия си полезен живот за изследователския проект, за приемливи се считат само амортизационните разходи, съответстващи на продължителността на изследователския проект, изчислен на основата на добрата счетоводна практика.
- Разходи за сгради и земя, до такава степен и за такъв срок, за които се ползват за изследователския проект. По отношение на сградите, за приемливи се считат само амортизационните разходи, съответстващи на продължителността на изследователския проект, изчислен на основата на добрата счетоводна практика. По отношение на земята, приемливи са разходите за прехвърляне по търговски начин или извършените в действителност разходи.
- Разходи за договори по възлагане на изследователска дейност, технически знания и патенти, закупени или лицензирани от външни източници по пазарни цени, когато сделката е осъществена между независими и информирани страни, както и в случаите, когато сделката няма елемент на тайна договореност.
- Режимни разходи, включително разходи за материали, консумативи и други подобни продукти, извършени пряко в резултат от изследователската дейност.
- Разходи за проучване осъществимостта на изследването.

*Допустимите разходи за иновационни клъстери включват разходите за персонал и административните разходи (включително режимните разходи), свързани със:*

- Стимулиране на клъстера да подобри сътрудничеството, обмена на информация и предоставянето или канализирането на специализирани и персонализирани услуги в подкрепа на бизнеса.
- Маркетинг на клъстера с цел увеличаване на участието на нови предприятия или организации и повишаване на неговата видимост.
- Управление на съоръженията на клъстера; организиране на програми за обучение, семинари и конференции в подкрепа на обмена на знания и работата в мрежа, и транснационално сътрудничество.

*Допустими разходи за помощи за иновации за МСП:*

- Разходи за получаване, валидиране и защита на патенти и други нематериални активи.
- Разходи за командироване на висококвалифициран персонал от организация за научноизследователска дейност и разпространяване на знания, като този персонал извършва научноизследователска и развойна дейност и иновации на новосъздадена длъжност в организацията на бенефициента и не замества друг персонал.
- Разходи за консултантски и помощни услуги в подкрепа на иновациите.

*Допустимите разходи за помощи за иновации на процеси и организации включват:*

- Разходи за персонал.
- Разходи за инструменти, оборудване, сгради и земя, доколкото те се използват, и за периода, през който се използват за проекта.
- Разходи по договори за възлагане на научни изследвания, знания и патенти, закупени или лицензирани от външни източници на принципа на сделката между несвързани лица.
- Допълнителни режимни разходи и други оперативни разходи, включително разходи за материали, консумативи и други подобни продукти, извършени пряко в резултат от проекта.

Доброто познаване на приемливите разходи и регулаторни изисквания на Рамката за държавни помощи в полза на научноизследователската и развойна дейност и иновации, както и на ОРГО имат важно значение не само за отчетно обособената единица, но и за България в качеството ѝ на страна членка на ЕС. В този смисъл, тя е и администратор на помощи. Като администратор страната ни носи цялата отговорност за тяхната законосъобразност въпреки факта, че оценката и разрешаването на държавни помощи се осъществява от Европейската комисия. Българският национален орган, който осъществява наблюдение върху прозрачността и координацията на държавните помощи на национално, областно и общинско равнище, е Министърът на финансите.

Ако дадена организация с иновационна дейност използва държавните помощи като средство за финансиране на своите иновационни дейности, то същата следва да съобрази разходите си за НИРД основно, но не само, с изискванията на ОРГО, Закона за държавните помощи и Правилника за прилагане закона за държавните помощи. Планирането и отчитането на разходите за НИРД подлежат на контрол за допустимост и законосъобразност от страна на държавата. Като цяло, държавните помощи са подходящ финансов инструмент за микро, малки и средни предприятия, чиято основна цел е постигане на икономическа стабилност или растеж на база „уникалност“ чрез иновации.

С цел коректното администриране и счетоводно отчитане на държавните помощи е необходимо изясняване не само на техния обхват и характер, но и на използвания инструментариум, чрез който държавата субсидира отделните организации. Публичното финансиране на иновационна дейност от страна на държавата се осъществява на основата на преки субсидии от бюджета или чрез непряка бюджетна подкрепа. Непряката бюджетна подкрепа се изразява в създаване и реализиране на различни мерки и схеми за подкрепа на

научноизследователската дейност. Основните форми на непреки бюджетни субсидии са предимно свързани с участието на страната ни в различни международни програми и инициативи чрез:

- Плащане на членски внос.
- Въвеждане на данъчни облекчения.
- Опрощаване и разсрочване на финансови задължения или задължения за социално осигуряване.
- Прилагане на преференциален режим на амортизация.
- Преобразуване на дълг срещу капитал.
- Придобиване от организацията на стоки или услуги, предоставени от държавата или общините, при преференциални условия.
- Намаляване или освобождаване от данъци и такси.
- Предоставяне на безплатни рекламни кампании по националната телевизия.
- Предоставяне на консултантски услуги.
- Други.

Чрез преките субсидии държавата предоставя на организации с иновационна дейност средства от бюджета под формата на финансови инжекции, субсидиране на лихви, заеми при облекчени условия, държавни гаранции и др. Двата основни инструмента, чрез които се предоставят преки ресурси за финансиране на иновационната дейност на организациите са Национален фонд „Научни изследвания“ (ФНИ) и Национален иновационен фонд (НИФ). ФНИ е насочен към предоставяне на финансови средства за осъществяване на фундаментални и приложни изследвания в организациите, докато НИФ е механизъм, подпомагащ пазарната реализация на крайните резултати от приложните изследвания. Допустимостта на разходите и условията за признаването им са нормативно определени от двата фонда. Те са обект на предварително одобрение на база подадено проектно предложение, включващо набор от документи, сред които и финансов план (бюджет) с размера и вида на допустимите разходи.

### **Каре 2.3. Необходими счетоводни документи за признаване на някои видове разходи по извършване на научноизследователски проекти, финансирани от Национален фонд „Научни изследвания“<sup>59</sup>**

#### ***Разходи за персонал***

*При отчитане на разходите за възнаграждения на персонала по трудово правоотношение се представят следните документи:*

- Трудов договор/допълнително споразумение или втори трудов договор, заповед на ръководителя на организацията.
- Ведомости за изплатени работни заплати, които съдържат данни, само за изплатени

<sup>59</sup> Правила за допустимите разходи на различни видове конкурси и указания за изразходване и отчитане на средствата , предоставени от ФНИ, достъпно на интернет адрес: [https://www.fni.bg/sites/default/files/documents/12\\_2016/FNI-Pravila\\_finansi\\_2016.pdf](https://www.fni.bg/sites/default/files/documents/12_2016/FNI-Pravila_finansi_2016.pdf), последно посещение на 03.06.2019 г.

възнаграждения на лицата от работния екип по договора. Разплащателните ведомости трябва да съдържат следната минимална информация: трите имена на лицата, участващи в проекта; удържани осигурителни вноски и данък за сметка на лицата; подпис на лицата, ако плащането е в брой или извлечение от платежното нареждане за масово плащане.

- Писмен доклад/отчет за извършената работа от Изпълнителя.
- Рекапитулация за личните осигурителни вноски/осигурителните вноски за сметка на Работодателя-Възложителя и данък по Закона за данък доход на физическите лица.

*При отчитане на разходите за възнаграждения на персонала по извънтрудово правоотношение (граждански договор) се представят следните документи:*

- Граждански договор за дейности по съответния проект.
- Сметка за изплатени суми.
- Писмен доклад/отчет за извършената работа от Изпълнителя по граждански договор.
- Приемо-предавателен протокол за извършената работа от Изпълнителя по граждански договор.
- Разходни касови ордери при плащане в брой, а при плащане по банков път платежно нареждане.
- Рекапитулация за личните осигурителни вноски/осигурителните вноски за сметка на Работодателя-Възложителя и данък по Закона за данък доход на физическите лица.

#### **Разходи за командировки**

*Признават се при наличие на следните документи:*

- Заповед за командировка (съгласно Наредбата за командировките в страната и Наредбата за служебните командировки и специализации в чужбина). Тя задължително трябва да съдържа следните реквизити: номер и дата на издаване; трите имена и длъжност на командирования; държава и населено място на командироване; времетраене/период (началната дата и продължителност на командировката в календарни дни, включително дните за пътуване, почивните и празничните дни); задача, за която лицето се командирова; начин на пътуване (при пътуване с лично моторно превозно средство задължително се посочват данните за вида и марката на личното моторно превозно средство; за разхода, вида на горивото; за маршрута и разстоянията в километри по републиканската пътна мрежа, по които се установяват пътните пари); условия на командировката (пътни, дневни и квартирни пари; медицинска застраховка; паспортни и визови разходи; такса правоучастие в научна конференция/семинар/работна среща, която е обвързана с разходи за командировка; начина за тяхното уреждане, като задължително се вписва проекта, по който е финансирането); подпис и печат на командирования; заверка с печати (дати, подписи на посещаваните места при командировка в страната); писмен отчетен доклад за извършената работа, преценка за извършената работата.
- Отчет на направените квартирни разходи. При отчитане на квартирни разходи се представи документ, издаден по установения ред (обикновено това е фактура), като датата на данъчното събитие следва да е в съответствие с периода на командировката. Към фактурата се прилага платежно нареждане (при безкасово плащане) и фискален бон / разходен касов ордер (при

плащане в брой). При нощувки в чужбина се представя първичен документ издаден в съответствие с местното законодателство на страната, в която е командировано лицето; платежно нареждане или разходен касов ордер.

- Отчет на направените пътни разходи, включващ фактура и/или протокол за самолетни билети; документ, удостоверяващ плащането; бордни карти и за двете посоки, когато пътуването е извършено със самолет. Ако пътуването е с автобус или влак се представят билетите, квитанции за ползван нает транспорт и др. Билетите следва да са в съответствие на изискванията, посочени в Закона за автомобилните превози. При отчитане на транспортни разходи с билети ако има номинал, различен от отпечатания, същите няма да бъдат признати от финансиращия орган. При пътуване с автомобил разходът на гориво следва да съответства на производителя на моторното превозно средство или оторизирана за тази цел институция при спазване на Наредба № 3 от 25.09.1989 г. за нормиране разхода на горива и смазочни материали на автомобилите и мотоциклетите. Разходни документи за закупено гориво са фактури и фискални бонове.

- Дневни - размерът на дневните пари за командировки се определя в рамките, посочени в Наредбата за командировките в страната и в Наредбата за командировките и специализациите в чужбина.

- При участие в конференции/семинари/работни срещи, свързани с разходи за командировка, за която се заплаща такса правоучастие, то следва да се представят и следните документи: програма и/или покана за научния семинар; копие от сертификата за участие (ако се издава от организаторите); регистрационна форма; фактура или първичен документ издаден в съответствие с местното законодателство за платената такса; платежно нареждане или разходен касов ордер.

- Разход се медицинска застраховка се признава при представяне на застрахователната полица и разходния касов ордер или платежно нареждане.

- Разходи за виза, вкл. такси по издаването на визи и други релевантни разходи свързани с командировката се признават и отчитат, ако са изрично описани в заповедта за командировка и са представени разходнооправдателни документи (фактури, протоколи, фискални бонове, разходни касови ордери, платежни нареждания, платежни нареждания, билети, квитанции и др.).

- Отчетен доклад за извършената работа.

#### ***Разходи за материали и консумативи***

*При отчитане на разходите за закупуване на материали и консумативи, необходими за изпълнение на дейностите по проекта се представят следните документи:*

- Договор за доставка съгласно стойностните прагове заложи в Закона за обществените поръчки, при условие, че няма вече сключен договор с избран изпълнител/и за нуждите на Базовата организация.

- Фактура.

- Подробна спецификация/опис (вид, мярка, количество, единична цена, стойност) на включените във фактурата материали и консумативи, в случаите когато същата е издадена с обща фактурна стойност.

- Платежно нареждане (при безкасово плащане) и фискален бон / разходен касов ордер (при



плащане в брой).

- Приемателно - предавателен протокол или Складова/Стокова Разписка и/или друг документ, с който се документира фактическото приемо-предаване на материали и консумативи.

- Протокол по чл.117 по Закона за данък добавена стойност (ЗДДС) при покупка на материали и консумативи от страни членки на ЕС, съгласно разпоредбите на законодателство по отношение на вътрешно общностното придобиване.

- Митническа декларация (за разходите включени в нея: мита и данъци) при покупка за материали и консумативи от трети страни.

#### ***Разходи за дълготрайни материални и нематериални активи***

- Придобиването на дълготрайни материални активи (ДМА) и дълготрайни нематериални активи (ДНМА) се отчитат със следните документи:

- Договор за доставка със спечелилия изпълнител по Закона за обществените поръчки (ЗОП).

- Приемателно-предавателни протоколи между възложител и изпълнител.

- Фактури.

- Подробна спецификация/опис (вид, мярка, количество, единична цена, стойност) на включените във фактурата активи, в случаите когато същата е издадена с обща фактурна стойност.

- Складова разписка или друг документ за заприходяване на актива.

- Платежно нареждане (при безкасово плащане) и фискален бон или разходен касов ордер (при плащане в брой).

Закупените ДМА и ДНМА се отчитат по цена на придобиване на актива.

#### ***Разходи за външни услуги***

*При отчитане на разходите за външни услуги се представят следните документи:*

- Договор за извършване на услугата.

- Фактура за извършената услуга, съгласно договора (фактура за авансово и окончателно плащане, ако има такива).

- Платежно нареждане (при плащане на фактурата по банков път) или фискален бон и разходен касов ордер (при плащане на фактурата в брой).

- Приемо-предавателен протокол (ако е приложимо);

*При отчитане на разходите за външни услуги, извършени от лица, наети по граждански договор се представят следните документи:*

- Граждански договор за дейности по съответния проект.

- Сметка за изплатени суми.

- Писмен доклад/отчет за извършената работа от Изпълнителя по граждански договор.

- Приемо-предавателен протокол за извършената работа от Изпълнителя по граждански договор.

- Разходни касови ордери при плащане в брой, а при плащане по банков път банкови извлечения.

Поради слабата ефективност на фондовете и ниския бюджет за научноизследователска и развойна дейност организациите са принудени да търсят други алтернативни форми за финансиране на иновационната си дейност, като например средства от европейските фондове и рамкови програми.

### **Ключови понятия**

**Бизнес ангели** - предприемачески фирми от частен характер или физически лица, които осигуряват предстартов и/или стартов капитал, консултации, експертизи или контакти срещу дялово участие в организацията.

**Държавна помощ** - всяка помощ, предоставена от държавата или общината, или за сметка на държавни или общински ресурси, която се представя пряко или чрез други лица, под каквато и да е форма, която нарушава или застрашава да наруши свободната конкуренция.

**Лизингов договор** - договорно споразумение, според което една страна (лизингодател) предоставя права за ползване на актив/и за определен срок и срещу определено възнаграждение на друга страна (лизингополучател).

**Преки чуждестранни инвестиции** - всяка чуждестранна инвестиция, която има за цел да изгради трайни и преки връзки с предприятието, на което се предоставя капитал, за да извърши определена стопанска дейност.

**Привлечен капитал** - задължения на организация към трети лица, които тя трябва да възстанови след изтичане на падежа им, като използва наличните си парични ресурси.

**Рисковия капитал** - инвестиция от т. нар. „рисков инвеститор“ в новосъздадени предприятия с висок потенциал за растеж, чиито акции обаче не са регистрирани на капиталовите пазари.

**Собствени средства на организация** – формират се от печалбата, отделените резерви и собствени средства на управленския персонал, които се инвестират в реализиране на определена дейност.

### **Въпроси за самоподготовка**

*1.Избройте основните източници, използвани от българските предприятия за финансиране на научноизследователски проект. Посочете кои от тях са вътрешни и кои външни източници за организацията.*

*2. Посочете за кой източник на финансиране на научноизследователски проект е вярно следното твърдение:*

„..... представлява механизъм, чрез който българската държава предоставя на организациите финансови средства за осъществяване на фундаментални и приложни изследвания.“

- А) Банкови кредити.
- Б) Национален фонд „Научни изследвания“ (ФНИ).
- В) Лизингови договори.
- Г) Собствени средства на предприятието.
- Д) Национален иновационен фонд (НИФ).

*3.Посочете за кой източник на финансиране на научноизследователски проект е вярно следното твърдение:*

„Размерът на финансирането зависи от размера и вида на организацията, размера на постигнатия положителен финансов резултат, както и от фазата на иновационния процес, за който финансирането е предназначено. Разходите за НИРД са обект на анализ и контрол от управленския персонал. В случая държавните органи следят само за законосъобразността на извършените разходи и тяхното коректно счетоводно отчитане. Представлява вътрешен източник за финансиране на научноизследователски проекти, като средствата за инвестиция в проекта се взимат от печалбата на организацията, отделените резерви и собствени средства на управленския персонал.“

- А) Банкови кредити.
- Б) Преки чуждестранни инвестиции.
- В) Лизингови договори.
- Г) Собствени средства на предприятието.
- Д) Бизнес ангели.

## Глава трета

### ФИНАНСИРАНЕ НА ИНОВАЦИОННИ ПРОЕКТИ СЪС СРЕДСТВА ОТ ЕВРОПЕЙСКИТЕ ФОНДОВЕ И РАМКОВИ ПРОГРАМИ

#### Учебни цели

**С усвояване на материала ще знаете:**

- **Да разграничавате допустимите разходи по научноизследователски проект, финансиран със средства от европейските фондове и рамкови програми.**
- **Ще имате познания относно изискванията за признаване на допустимите разходи по научноизследователски проект, финансиран със средства от европейските фондове и рамкови програми.**
- **Ще сте наясно с това кои са най-често допускните грешки от страна на бенефициентите при отчитане на разходите по иновационен проект.**

#### 1. ХАРАКТЕРНИ ОСОБЕНОСТИ НА ФИНАНСИРАНЕТО ОТ ЕВРОПЕЙСКИТЕ ФОНДОВЕ И РАМКОВИ ПРОГРАМИ

В най-голяма степен финансирането на изследователската и иновационна дейност в Р България се осъществява чрез програмите на Европейския съюз. Европейските фондове са сред водещите финансови инструменти за подпомагане на иновациите в ЕС. Те са предназначени за финансиране на кохезионната политика<sup>60</sup> и политиката за конкурентоспособност и растеж на съюза. Основен инструмент за финансова подкрепа от страна на европейските фондове са оперативните програми (ОП). Финансирането по всяка оперативна програма обхваща определени области и предприятия в икономиката. По този начин оперативните програми акцентират върху развитието на иновационния потенциал на страната, но техните цели и дейности са насочени и към други приоритетни направления, които са по-ограничено свързани с иновациите<sup>61</sup>.

От 1984 г. насам рамковите програми на ЕС имат водеща роля за подкрепа на многодисциплинарните научни изследвания и научно-технологичното сътрудничество в Европа и извън нея. За всяка рамкова програма е характерно въвеждането на сравнително нова организация и нарастващ бюджет в сравнение с предходната програма. Основни участници в рамковите програми на ЕС са неправителствените организации, висшите учебни заведения, изследователските и научни институти, малките и средни предприятия. Тяхната роля и дейност има

<sup>60</sup>Кохезионната политика на ЕС цели икономическо и социално сближаване между държавите-членки на европейската общност. Основни инструменти, подкрепящи кохезионната политика са европейският фонд за регионално развитие, европейският социален фонд и кохезионният фонд.

<sup>61</sup> По-подробна виж: Авторски колектив (2008). Иновациите Европейски, национални и регионални политики, Фондация „Приложни изследвания и комуникации“, С., с. 38-40, 44-58.

двустранно проявление. От една страна те участват пряко или са повлияни от научните резултати, постигнатите от рамковите програми, докато от друга страна чрез действията си оказват влияние върху политиките и регулаторите на самата програма<sup>62</sup>.

Иновативните организации могат да бъдат бенефициенти по европейски рамкови програми. Те могат да кандидатстват, в качеството си на водещи организации, с разработени от тях проекти в обявени конкурси за набиране на проектни предложения. В рамките на обявен конкурс могат да кандидатстват лица, които отговарят на предварително определени критерии. Подходящо е мениджърите на организацията, които желаят да кандидатстват за финансиране на изследователски проекти по ОП, заедно със счетоводния си персонал, предварително да обсъдят изискванията за допустимост на разходите. Те следва да разгледат възможностите за оптимизация на бюджета по проекта, както и съществуващите законодателни изисквания по повод счетоводното признаване на вътрешно създадени нематериални активи, формули, изобретения и други ресурси, които са резултат от иновационния процес. Подходящо и полезно е счетоводният персонал детайлно да се запознае с изискванията по повод коректното определяне и отчитане на възнагражденията на научните работници, както и с изискванията спрямо вида на трудовия договор, който могат да сключат с тях. При формиране на бюджета на проектното предложение следва да се обърне внимание и на промените в микро и макро средата, които могат да доведат до увеличаване на цените на продукти и услуги, както и дали разходите ще попаднат в изискванията за обявяване на процедура по Закона за обществените поръчки. В практиката се препоръчва при формиране на бюджета да се заложат по-високи размери на очакваните разходи при изпълнение на проектните дейности. Организацията могат да вземат участие и като партньори на други предприятия, чийто изследователски проект е одобрен за финансиране. В случая организацията с иновационна дейност са в ролята на изпълнители или подизпълнители за осъществяването на дейности по реализиране на проекта. Те не са водещи партньори, поради което отношенията им с водещата организация се уреждат на договорна основа, както и на базата на определена стратегия за комуникация и отчетност.

В случаите, когато организацията е водещ партньор по проект, финансиран със средства от европейските фондове и рамкови програми, то за целите на коректната счетоводна и административна отчетност съществуват определени правила и изисквания, с които юридическото лице следва да се съобрази.

Първо, изпълнението на одобрен научноизследователски проект по европейски рамкови програми за научни изследвания се осъществява въз основа на сключен договор за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ между договарящ орган<sup>63</sup> и бенефициент<sup>64</sup>. В договора се установяват правата и задълженията на страните. За организацията – бенефициент по проекта,

<sup>62</sup> По-подробно виж: Авторски колектив (2004). Иновациите. Политика и практика, Фондация „Приложни изследвания и комуникации“, С., с 225-232.

<sup>63</sup> Орган, който провежда процедури за набиране и оценка на проектни предложения, и сключва договори за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ.

<sup>64</sup> Под понятието „бенефициент“ следва да се разбира публично или частно лице, което осъществява проект, за чиято реализация е получило публична помощ.

възниква задължение да осъществи определени дейности в срокове, които са предварително посочени в график за изпълнение на дейностите. В рамките на графика за изпълнение на дейностите по всеки проект организацията извършва предварително определени в бюджета на проекта и проектопредложението разходи.

Второ, съществува изискването подлежащите на изразходване средства по бюджета да са одобрени от договарящия орган. Определените разходи се финансират от фонда или програмата в случаите, когато разходите покриват изискването за допустимост. За допустими се считат разходите, извършени за предварително определени дейности, които са изпълнени под отговорността на съответния управляващ орган. В допълнение на поставеното изискване, разходите следва да бъдат реализирани в съответствие с критериите за избор на дейности и правилата за допустимост на разходите, които са одобрени за съответната оперативна програма<sup>65</sup>.

В случаите, когато организацията получава субсидиране, свързано с изпълнението на научноизследователски проект, то за **допустими разходи** се считат<sup>66</sup>:

1. Разходите за възнаграждения, здравни и социални осигуровки на персонала, свързан с разработването на иновативен продукт, процес или услуга.
2. Разходи за придобиване на дълготрайни материални активи (оборудване, машини, съоръжения, инструментариум и др.), използвани за научноизследователския проект. Тези разходи се отчитат като допустими в съответната степен и за срока на използването им само за целите на изследователския проект. *В случаите, когато оборудването и инструментариума няма да се използват по време на целия срок на тяхната годност, то за целите на проекта **като допустими се определят само разходите за амортизация, съответстващи на продължителността на изследователския проект**, изчислени на основата на добрата счетоводна практика, при прилагане на правилата на Закона за корпоративното подоходно облагане.* В допълнение активите следва да са необходими за изпълнението и/или управлението на проекта.
3. Разходи за закупуване и експлоатация на земи. За допустими се определят разходите за търговски трансфер или реално извършените капиталови разходи, свързани с придобиване на земя за целите на научноизследователския проект. *Необходими условия за признаване на разхода за земя като допустим са:*

- към датата на придобиване земята да няма вещни и облигационни тежести, които да ограничават свободното ѝ използване за целите на проекта, което се удостоверява с официални документи, издадени от компетентен държавен орган;

<sup>65</sup> Постановление № 189 от 28 юли 2016 г. за определяне на национални правила за допустимост на разходите по програмите, съфинансирани от европейските структурни и инвестиционни фондове, за програмен период 2014 - 2020 г., Обн. ДВ. бр.61 от 2016 г.

<sup>66</sup> За повече подробности виж: Постановление № 189 от 28 юли 2016 г. за определяне на национални правила за допустимост на разходите по програмите, съфинансирани от европейските структурни и инвестиционни фондове, за програмен период 2014 - 2020 г., Обн. ДВ. бр. 61 от 2016 г.; Рамката на общността за държавна помощ за научноизследователска и развойна дейност и иновации; регламент (ЕО) №1081/2006 на Европейския парламент и на

- продавачът да не е придобил земята с публична безвъзмездна помощ, дори и частично, в периода за последните 10 години преди подаване на проектното предложение;

- да има пряка връзка между придобиването на земята и/или на ограничените вещни права и целта на проекта. Тя трябва да е отразена в договора или в заповедта за предоставяне на финансова подкрепа или съответно в бизнес плана в случаите на финансови инструменти;

- да има издаден документ от сертифициран оценител или от съответно упълномощен служебен орган, удостоверяващ, че цената на придобиване не надвишава пазарната стойност.

4. Разходите за придобиване на застроен недвижим имот са допустими, ако за недвижимия имот са изпълнени следните условия:

- налице е оценка от независим оценител, регистриран съгласно Закона за независимите оценители, или от съответно упълномощен служебен орган, удостоверяващ, че сградата е построена в съответствие с националното законодателство. Възможно е да са описани частите, които не са в съответствие и които ще бъдат приведени в съответствие по време на изпълнението на проекта;

- оценката трябва да удостовери, че цената на придобиване на недвижимия имот не надвишава пазарната стойност;

- към датата на придобиване недвижимият имот да няма вещни и облигационни тежести, които да ограничават свободното му използване за целите на проекта, което се удостоверява с официални документи, издадени от компетентен държавен орган;

- продавачът не е придобил имота (сградата и/или земята) с публична безвъзмездна помощ, дори и частично, в периода за последните 10 години преди подаване на проектното предложение.

Закупуването на незастроени и застроени земи е допустимо на стойност до 10 на сто от общите допустими разходи за съответния проект. За изоставени земи и за земи, използвани преди това за промишлени цели, които включват сгради, това ограничение се увеличава на 15 на сто. За допустим разход за придобиването на незастроена земя и/или на недвижим имот (заедно с прилежащите към него сгради) се считат и таксите, съпътстващи придобиването, като например нотариални такси, разходи за експертна оценка и юридически консултации.

5. Разходи за придобиване на дълготрайни нематериални активи (технически знания и патенти), закупени или лицензирани от външни източници. Подписаните договори за придобиването на нематериалния актив следва да бъдат по пазарни цени без елемент на тайна договореност.

6. Разходи за сключен с подизпълнител договор за предоставяне на конкретна услуга или продукт, свързани с целите на проекта. Не се смятат за допустими договори, които увеличават разходите за изпълнение на дейността, без да създават добавена стойност към резултата от проекта.

---

Съвета; Регламент № 800/2008 на Европейския парламент и на Съвета; Постановление № 62 от 2007 г. на Министерския съвет и Постановление № 236 от 2007 г. на Министерския съвет.

7. Разходи за консултантски и еквивалентни на тях услуги, използвани само за научноизследователската дейност по проекта (например разходи за юридически консултации и нотариални услуги; за технически и финансови експертизи; разходи за счетоводство). Необходимо условие е предоставените услуги да са пряко свързани с финансираните проекти или дейности и са необходими за тяхната подготовка и осъществяване.

8. Общите административни разходи, които са извършени във връзка с изследователския проект.

9. Разходи за материали, консумативи и други подобни продукти, необходими за целите на проекта.

10. Разходи за командировки (пътни, дневни и квартирни) в страната и в чужбина до размера, определен с наредбата за командировките<sup>67</sup>.

11. Разходи за принос в натура. Най-общо приносът в натура представлява земя или застроен недвижим имот, или част от него, машини, съоръжения, оборудване и материали, които имат стойностно изражение, но не подлежат на заплащане. За да се класифицира един принос в натура като допустим разход следва стойността му да бъде надеждно определена от независим оценител. Приносът в натура не трябва да се отнася до мерките за финансов инженеринг, както и покупката на активите, представляващи принос в натура, не следва да се осъществява на основата на безвъзмездна помощ.

12. Разходи по договори за лизинг. Допустими разходи са единствено лизинговите вноски при спазване на следните изисквания:

- лизинговите вноски са дължими и платени до изтичане на срока за изпълнение на проекта, финансиран по оперативната програма;
- разходът за лизинговите вноски, както и придобиването на актив посредством лизингов договор се доказва с фактура или със счетоводен документ с еквивалентна доказателствена стойност;
- максималната допустима цена е по-ниска от пазарната цена за закупуване на актива.

*Финансовата подкрепа може да бъде отпусната чрез лизингодателя посредством договор между него и управляващия орган и в този случай разходите за лизинг са допустими при спазване на следните условия:*

- лизингодателят е пряк получател на подкрепата, която се използва за намаляване на лизинговите плащания, извършвани от лизингополучателя, по отношение на активи - предмет на лизинговия договор;
- лизинговият договор, за който се отпуска финансова подкрепа, следва да включва опция за покупка или клауза за минимален лизингов период, равен на полезния живот на актива, за който се отнася договорът;

---

<sup>67</sup> Приета с ПМС № 72 от 30.12.1986, Обн. ДВ. бр.11 от 1987г., посл.изм.и допъл. ДВ. бр. 2 от 2011 г.



- когато лизингов договор се прекрати преди изтичането на минималния лизингов период без предварително одобрение от управляващия орган, лизингодателят се задължава да върне тази част от финансовата подкрепа, която отговаря на оставащия лизингов период;

- финансовата подкрепа, отпусната на лизингодателя, следва да се използва изцяло в полза на лизингополучателя посредством намаляване на лизинговите вноски за периода на лизинга;

- лизингодателят трябва да докаже, че цялата полза от финансовата подкрепа се прехвърля на лизингополучателя чрез разбивка на лизинговите плащания или по алтернативен метод, доказващ това;

- разходите, свързани с лизинговия договор (такси, данъци, цена на оскъпяване, лихви, рефинансиращи разходи, разходи за застраховка и други), различни от разходите за лизингови вноски и другите условия на лизинговия договор трябва да бъдат еквивалентни на условията, приложими за договори, за които не се получава финансова подкрепа.

*Финансовата подкрепа може да бъде отпусната на лизингополучателя. В този случай са допустими разходите за лизинг при спазване на следните условия:*

- пряк получател на финансирането от оперативната програма е лизингополучателят;
- при лизингови договори, които включват опция за покупка или предвиждат минимален лизингов период, равен на полезния срок на наетия актив, максималната сума, допустима за съфинансиране от оперативната програма, не може да надвишава пазарната стойност на наетия актив;

- по отношение на лизинговите договори финансовата подкрепа от оперативната програма се плаща на лизингополучателя на един или повече транша съобразно реално платените лизингови вноски с изключение на случаите на авансово плащане. Когато срокът на лизинговия договор изтича след крайната дата за получаване на финансова подкрепа от оперативната програма, допустими са само разходи, свързани с лизинговия наем, дължими и платени от лизингополучателя до тази дата;

- в случаите на лизингови договори, които не съдържат опция за закупуване и чиято продължителност е по-малка от полезния срок на наетия актив, допустими за съфинансиране са само лизингови вноски в рамките на периода за изпълнение на проекта. Задължително условие е лизингополучателят да докаже, че лизингът е бил най-ефективният метод за придобиване правото на ползване на актива. Ако при използване на алтернативен метод (например наемане на оборудването) разходите биха били по-ниски, разликата ще бъде приспадната от допустимите разходи;

- в случаите на регионална държавна помощ разходите, свързани с придобиване на активи чрез лизинг, различни от земя и сгради, ще са допустими само ако лизингът е финансов и включва задължение за покупка на активите при изтичане на лизинговия период. При лизинг на земя и сгради лизинговият период трябва да не е по-малък от 5 години след датата на приключване на инвестиционния проект или да не е по-малък от 3 години, в случай че лизингополучателят е малко или средно предприятие.

13. Разходи за публичност и визуализация - разходи за направени публикации, изготвяне на табели, брошури, стикери, листовки, свързани с информиране на обществеността за получените научни резултати.

**Не са допустими за съфинансиране разходите за:**

- глоби, финансови санкции и разходи за разрешаване на спорове;
- комисионите и загубите от курсови разлики при обмяна на чужда валута, с изключение на случаите на предоставянето на финансова подкрепа чрез финансови инструменти;
- закупуване на дълготрайни материални активи - втора употреба;
- разходите за гаранции, осигурени от банка или от друга финансова институция, с изключение на разходите по финансови инструменти;
- лихви по дългове;
- предприятия в затруднение, така както са определени в правилата на Европейския съюз за държавните помощи;
- разходи за жилищно строителство.

От значение за всеки субсидиран със средства от европейските фондове и програми проект, включително и за тези проекти, които имат иновационен характер, е ясното и коректно определяне и признаване на **данъка върху добавената стойност**. На база възстановимостта на този данък са възможни два случая за признаването му като допустим разход. При първия случай начисленият данък върху добавената стойност по получени доставки на стоки и/или услуги или извършени плащания в изпълнение на проекта се определя за „възстановим“, а при втория случай - като „невъзстановим“ данък.

1. **„Възстановимият“** данък представлява сумата на платения данък върху добавената стойност, която регистрирано по реда на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) лице има право да приспадне от задълженията си. „Възстановим“ е и данъкът, който лицето има право да приспадне от задълженията си по закона, но същото не е упражнило това си право<sup>68</sup>. В тази връзка организацията определя данъка върху добавената стойност за „възстановим“, в случаите, когато:

- Организацията е лице, което е регистрирано по Закона за данък върху добавената стойност.
- Доставчикът на стоките и/или услугите, които са необходими за изпълнение на проекта по оперативна програма, е лице, което също е регистрирано по Закона за данък върху добавената стойност.
- Доставените стоки и/или услугите се използват само за целите на извършваните от организацията дейности по проекта.

---

<sup>68</sup> Постановление 119 за приемане на национални правила за допустимост на разходите по оперативните програми, съфинансирани от Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд, Кохезионния фонд на Европейския съюз и от Европейския фонд за морско дело и рибарство, за финансовата рамка 2014 – 2020 г., § 1, т.1 от допълнителните разпоредби.

За целите на проекти, които са изцяло или частично финансирани от европейски фондове и програми, „възстановимият“ данък върху добавена стойност е определен за недопустим разход<sup>69</sup>.

**2. За „невъзстановим“ данък върху добавената стойност** може да се определи данъкът, който не попада в хипотезата на „възстановим“. Следователно „невъзстановимият“ данък представлява сумата по ЗДДС, която организацията няма право да приспадне от задълженията си по същия закон. „Невъзстановимият“ данък върху добавена стойност е допустим разход за финансиране от европейски фондове и програми. За неговото признаване са възможни два варианта, които са от значение за счетоводното му отчитане. При първия вариант организацията следва да се разгледа като лице, което не е регистрирано по Закона за данък върху добавената стойност, докато при втория вариант организацията е регистрирано по същия закон лице. *В случаите когато организацията не е регистрирано лице по ЗДДС* тя следва да предостави на управляващия орган<sup>70</sup> по проекта декларация, в която посочва че няма да упражни право на данъчен кредит за налични активи или получени услуги, финансирани по оперативната програма. *В случаите, когато организацията е регистрирана по Закона за данък върху добавената стойност лице*, „невъзстановимият“ данък върху добавена стойност се определя за допустим разход, когато<sup>71</sup>:

- Доставените за извършване на проекта стоки и услуги са освободени по смисъла на ЗДДС доставки<sup>72</sup>.

- Доставените стоки и услуги имат безвъзмезден характер.

- Организацията не извършва дейности по проекта, които се класифицират като<sup>73</sup>:

- електронни съобщителни услуги;
- дейности, свързани със снабдяване с вода, газ, електроенергия или пара;
- превоз на стоки и пътници;
- пристанищни, туристически и летищни услуги;
- продажба на нови стоки, произведени за продажба;
- доставки, извършвани с цел регулиране на пазара на земеделска продукция;
- организиране или провеждане на търговски панаири, изложби;
- складова дейност;
- дейности на организации за търговско осведомяване, рекламни услуги, включително отдаване под наем на рекламни площи;

<sup>69</sup> Пак там, чл.27, ал.1, т.4.

<sup>70</sup> Управляващият орган е национален, регионален или местен публичен орган, определен да управлява оперативна програма.

<sup>71</sup> По-подробно виж Постановление 119 за приемане на национални правила за допустимост на разходите по оперативните програми, съфинансирани от Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд, Кохезионния фонд на Европейския съюз и от Европейския фонд за морско дело и рибарство, за финансовата рамка 2014 – 2020 г, т.13 и т.14.

<sup>72</sup> Вида на освободените доставки на стоки и услуги е подробно посочен в глава IV Освободени доставки и придобивания, на закона за данък върху добавена стойност.

<sup>73</sup> Закон за данък върху добавената стойност, Обн. ДВ. бр.63 от 2006 г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр.33 от 2019 г., чл. 3, ал. 5, т. 1.

- стопанисване на магазини, столове и други търговски обекти, отдаване под наем на сгради, части от тях и търговски площи, както и предоставянето на концесия за строителство, за услуга или за добив;
- радио- и телевизионна дейност с търговски характер.
- Доставка на стоки и услуги не е свързана с придобиване, поддръжка, ремонт, подобрене и експлоатация на лек автомобил или мотоциклет.

**Пример:** Юридическо лице използва средства, получени по линия на оперативните програми и фондове на ЕС за разработване и внедряване на иновативни обучения за деца с увреждания. В случая лицата не заплащат за обучението си, поради което се приема, че организацията извършва освободена по смисъла на ЗДДС доставка<sup>74</sup>. Следователно за получените стоки и услуги по реализиране на иновативното обучение не възниква право организацията да приспада данъчен кредит. В този смисъл данъкът върху добавената стойност по получените доставки на стоки и услуги е „невъзстановим“ данък.

### **Каре 3.1. Законодателни изисквания за регистриране на юридическо лице като данъчно задължено по Закона за данък върху добавената стойност**

Данъчно задължено лице, по смисъла на Закона за данък върху добавената стойност<sup>75</sup> е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. Съгласно същия закон, независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него<sup>76</sup>. В Закона за данък върху добавената стойност са регламентирани условията за задължителна регистрация за всички лица, извършващи независима икономическа дейност<sup>77</sup>. Според изискванията всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация. Когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца,

<sup>74</sup> Пак там., чл.39, т.7.

<sup>75</sup> По своята същност данък добавена стойност е вид косвен, некумулятивен, многофазен, неутрален данък. Това означава, че продавачът е лицето, което го внася в бюджета, но в действителност той се заплаща от крайния потребител. Също така той се включва еднократно в крайната цена на стоката или услугата, като се определя и реализира на всеки етап от производството и реализацията на стоките и/или услугите до крайния потребител. В допълнение всяко данъчно задължено и регистрирано по ЗДДС лице следва да изчислява данък върху цената на продадените стоки и/или услуги и приспадне ДДС, включен в стойността на съответните елементи на цената.

<sup>76</sup> По-подробно виж: Закон за данък върху добавената стойност, Обн. ДВ. бр. 63 от 2006 г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 33 от 2019 г., чл. 3, ал. 1 и 2.

<sup>77</sup> Пак там., чл. 96, ал. 1.

*включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът*<sup>78</sup>. Всяка организация, за която не са налице условията за задължителна регистрация, има право да се регистрира доброволно. Ако предприятие с иновационна дейност е регистрирана доброволно (по избор) по ЗДДС преди достигане на облагаем оборот от 50 000 лв. и повече, то същата организация не подлежи на повторна задължителна регистрация, когато достигне изискуемия се облагаем оборот.

За регистрираните по ЗДДС юридически лица възниква задължението, на основата на документална обоснованост, да отразят и декларираят размера на данъка за покупките и данъка за продажбите за съответния отчетен период. *За всеки данъчен период* те следва да подадат справка-декларация към съответната териториална дирекция на Националната агенция по приходите, към която лицето е регистрирано. Справка-декларацията се съставя въз основа на данни от дневника на покупките<sup>79</sup> и дневника на продажбите<sup>80</sup>. В Справката-декларация се посочва сумата на дължимия данък (когато за организацията с иновационна дейност възникне задължение за внасяне на данък върху добавената стойност) или подлежащия на възстановяване данък (когато за организацията с иновационна дейност възникне правото на приспадане на данъчен кредит).

*Трето*, всички разходи класифицирани като допустими, трябва да са необходими за подготовката или осъществяването на научния проект, да са заложили в договора и заповедта за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ, а също така и да отговарят на принципите за добро финансово управление. Допустимите разходи се признават от контролния орган, когато са установени с разходооправдателни документи, чиито реквизити са в съответствие с изискванията по предоставяне на безвъзмездната помощ. Разходи, които отговарят на изискването за допустимост, но не са съпроводени с необходимия доказателствен материал, не се верифицират<sup>81</sup> от контролния орган и остават за сметка на организацията. В допълнение допустимите разходи следва да са действително извършени и платени на съответния доставчик, като за това има достатъчно доказателствен материал, като например снимки от събития, присъствени списъци, описи, протоколи и др.

*Четвърто*, всеки разход трябва да бъде отразен коректно в счетоводната и данъчна документация на организацията чрез използване на отделни счетоводни аналитични сметки или на отделна счетоводна система по начин, по който да бъдат коректно проследени въз основа на одитна

<sup>78</sup> ЗДДС, Обн. ДВ. бр. 63 от 2006 г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 33 от 2019 г, чл. 96, ал.1.

<sup>79</sup> Отразява получените през съответния период данъчни документи и кредитни известия.

<sup>80</sup> Отразява издадените от името на организация с иновационна дейност данъчни документи, както и отчети за извършени през съответния период продажби.

<sup>81</sup> Верификацията по своята същност представлява съвкупност от процедури по проверка и контрол на административния, финансов, технически и физически аспект на финансираните дейности и операции от европейските фондове и рамкови програми. Верифицирането на разходите е цялостен процес на наблюдение и контрол върху физическия и финансов напредък по проектите за проверка и потвърждаване на допустимостта на извършени разходи (в съответствие на чл. 56 Регламент (ЕО) 1083/2006, чл. 48 Регламент (ЕО) 1828/2006, както и приложимото национално законодателство).

пътека<sup>82</sup>. Бенефициентът реално не разполага с цялата отпусната субсидия, докато не представи на контролния орган документи, удостоверяващи извършен разход за осъществяване на съответната дейност. След верификация на представените документи (виж Каре 3.2.) бенефициентът има право да поиска безвъзмездните средства, предвидени за субсидиране на дейността. Съществуващият времеви лаг между момента на извършване на разхода и момента на постъпване на финансирането за неговото извършване предопределя необходимостта организацията предварително да притежава свободни парични средства за покриване на тези разходи. В случая юридическите лица разчитат на заеми, резерви от дейността си или държавни помощи и субсидии. Организациите с иновационна дейност следва да отчита разходите по проекти отделно от отчитането на останалата си дейност. Това се налага поради факта, че на определени интервали от време те са длъжни да предоставят на контролиращите ги институции финансови отчети, предоставящи детайлна информация за степента на усвоеност на безвъзмездните средства.

Финансовите отчети са част от цялостната отчетност, свързана с финансирането. Най-общо те съдържат информацията относно бюджета на проекта, извършените текущи разходи, както и тези с натрупване от началото на проекта; възстановени суми; съотношение на включени в исканията за плащане суми спрямо договорените средства и др. данни. Към финансовия отчет при поискване следва да се приложат таблица с разходите за отчетния период; таблица с исканията за плащане до момента; таблица с източниците на финансиране; таблица за разходи, финансирани от други източници; прогноза за плащанията по проекта; други разходи; опис на разходооправдателните разходи, като разходите следва да се опишат по бюджета, съгласно сключения договор и др.

В заключение непознаването и неточното определяне на допустимите разходи би довело до нередности в счетоводната отчетност на организацията. Могат да бъдат посочени следните най-често срещани нередности, свързани с допустимостта на отчетените разходи в счетоводната практика (виж Таблица 3.1).

**Таблица 3.1. Видове нередности относно допустимостта на отчетените разходи по научноизследователски проект, финансиран със средства от европейски фондове и програми**

Група разходи	Най-често срещани нередности
<b>1. Разходи за възнаграждения</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Определяне на неясни критерии за подбор, възлагане и отчитане на работата от лица, наети по граждански договори за извършване на НИРД.</li> <li>Изплащане на възнаграждения на лица по трудови и служебни</li> </ul>

<sup>82</sup> Постановление № 189 от 28 юли 2016 г. за определяне на национални правила за допустимост на разходите по програмите, съфинансирани от европейските структурни и инвестиционни фондове, за програмен период 2014 - 2020 г., Обн. ДВ. бр. 61 от 5 Август 2016г.; Постановление № 236 от 27 септември 2007 г. за приемане на детайлни правила за допустимост на разходите по оперативна програма "развитие на конкурентоспособността на българската икономика 2007 -2013 г.", съфинансирана от европейския фонд за регионално развитие, Обн. ДВ. бр. 80 от 2007г, посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 34 от 2010 г., Чл. 4.

	<p>правоотношения, за които няма данни да са изпълнили дейности, свързани с проекта.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Изплащане на две възнаграждения на служители по два проекта за изпълнението на една и съща задача.</li> <li>• Разходи за командировки на лица, които не са взели участие по проекта или отчетената по командировката работа не е във връзка с проекта.</li> </ul>
<p><b>2. Разходи, извършени в противоречие със сключеният договор за безвъзмездна финансова помощ</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Извършени са разходи по договор, при който съществува свързаност между договарящите се страни, без за това да се уведоми договарящият орган по проекта.</li> <li>• Верифицирани са разходи, за които не съществуват достатъчни документи, доказващи извършването им (например складови разписки, пътни листа, касови бележки и др.).</li> <li>• Използване на нередовни документи за доказване на разходите (такива документи биха могли да бъдат фактури с недоказан произход или документи, за които издателят им не разполага с доказателствен материал).</li> </ul>
<p><b>3. Отчетени разходи в противоречие с постановленията на Министерския съвет за допустимостта на разходите по оперативните програми</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Разходи за транспорт на персонал или оборудване, при които е възникнала грешка при изчисляването и отчитането на изминати километри.</li> <li>• Недопустими разходи за материали, оборудване, юридически услуги или наем на помещения, когато същите не се използват за целите на проекта или не са били предварително одобрени от договарящият орган.</li> </ul>
<p><b>4. Разходи за инвестиция, която не е свързана с целите на проекта</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Разходи по сключен договор с доставчик, чийто предмет на договора не съответства на целта на проекта.</li> <li>• Разходи за лихви по получени заемни средства. Ако организацията има кредитно задължение към физическо или юридическо лице дължимите от организацията лихви по заеми и дългове не се признават за целите на финансирането.</li> </ul>
<p><b>5. Разходи за информация и публичност</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Разходи за публикации, относно резултатите от изследването, в които не фигурира информация за произхода на финансирането и необходимите визуализационни елементи по Оперативната програма.</li> </ul>

Източник: Постановление № 189 от 2016 г. за определяне на национални правила за допустимост на разходите по програмите, съфинансирани от европейските структурни и инвестиционни фондове, за програмен период 2014 - 2020 г., Обн. ДВ. бр.61 от 2016 г.; Постановление № 236 от 27 септември 2007 г. за приемане на детайлни правила за допустимост на разходите по оперативна програма "развитие на конкурентоспособността на българската икономика 2007 - 2013 г.", съфинансирана от европейския фонд за регионално развитие, Обн. ДВ. бр. 80 от 2007 г., посл.изм.и допъл. ДВ. бр. 34 от 2010 г.

### Каре 3.2. Необходими документи за верифициране на някои разходи по проекти, финансирани със средства от ЕС<sup>83</sup>

За всеки отчетен разход по проект следва да бъдат представени първични счетоводни документи - фактури или други документи с еквивалентна доказателствена стойност. Разходооправдателните документи трябва да са издадени на името на бенефициента и/или на неговите партньори по проекта (в случай, че е приложимо) и да съдържат необходимите реквизити, съгласно националното законодателство. Първични счетоводни и други приложими документи, съставени на чужд език се предоставят с превод на български език. Документите следва задължително да съдържат и номера на договора за предоставяне на безвъзмездна помощ. Всеки един първичен счетоводен документ трябва да бъде придружен и от документи, доказващи извършените плащания – фискален бон, РКО или платежно нареждане, банково извлечение от сметката на бенефициента. Бенефициентите трябва да предоставят, като неразделна част от документацията за отчитане, извлечения от обособените аналитични счетоводни сметки, които са длъжни да водят по време на изпълнение на договорите за безвъзмездна финансова помощ.

*При доставка на дълготрайни материални и нематериални активи е необходимо предоставянето на следните документи:*

- Цялата документация, свързана с проведените процедури за избор на изпълнител.
- Договор/и за доставка с изпълнител/и. В случай, че договорът е на чужд език, се представя в превод на български език.
- Приемо-предавателен протокол за доставки, подписан от бенефициента и изпълнителя.
- Документацията към машината /устройството (ръководство за експлоатация/паспорт/лиценз и техническа спецификация, издадени от производителя). В случай на доставка на софтуерен продукт - лиценз/протокол/ръководство за функциониране на софтуерната система от съответния доставчик/производител.
- Гаранционна карта за придобити ДМА.
- Снимки на табелите със серийните номера и моделите на оборудването / машините / съоръженията. В случай, че доставката е на софтуерен продукт - разпечатки на снимки на екран (скрийншотовете). На скрийншотовете следва да се виждат наименование, производител и сериен номер на продукта (номер на лиценза), заглавна страница, основни менюта, функции и др. елементи, показващи произхода, предназначението и възможностите на софтуера.
- Снимки на доставените машини и оборудване с видими стикери за визуализация.
- Потвърждение за заприходяването на актива (инвентарна книга, съдържащи име, фамилия, подпис и длъжност на лицето, съставило документа, както и на ръководителя на предприятието).
- Първичен разходооправдателен документ (фактура).
- Платежно нареждане, заверено от банката/банково извлечение или фискален бон/вносна

<sup>83</sup> Ръководство за изпълнение на договори за безвъзмездна финансова помощ по Оперативна Програма „Иновации и конкурентоспособност“ 2014 - 2020, онлайн достъпно на адрес: [https://www.opcompetitiveness.bg/images/filerepository2/1704\\_Rakovodstvo\\_za\\_izpulnenie\\_2014-2020\\_v.3.0.pdf](https://www.opcompetitiveness.bg/images/filerepository2/1704_Rakovodstvo_za_izpulnenie_2014-2020_v.3.0.pdf), последно посещение на 05.06.2019 г.



бележка, доказващи плащането.

- Амортизационен план.
- Данъчен амортизационен план.
- Извлечения от счетоводните сметки за начислените разходи за амортизация.

*В случай, че изразходените ресурси са по предоставени на бенефициента услуги се предоставя следния документален доказателствен материал:*

- Цялата документация, свързана с проведените процедури за избор на изпълнител.
- Договор/и за услуги с изпълнител/и. В случай, че договорът е на чужд език, се представя в превод на български език.
- Приемно–предавателен протокол за приемане на извършените услуги и постигнати резултати, подписан от бенефициента и изпълнителя.
- Всички резултати или продукти (първоначален одит за установяване на съответствието на действащата система/продукт с изискванията на конкретният стандарт/система и анализ на настоящото състояние, разработени наръчници и/или ръководства и/или сертификат и/или акредитация, маркетингова стратегия, бизнес план и т.н.) изготвени по договора за услуга, съобразно вида на дейността. Ако услугите са по дейности за публичност и информиране необходимо е предоставянето на копие на публикациите, включително на първите страници на изданията, заглавието на страницата и самата страница, където е разположена публикацията (ако е приложимо). Разпечатки на снимки на екран (скрийншотове) на публикации в интернет (ако е приложимо). Снимки на табели и стикери и екземпляр на самите информационни материали - стикери, брошури, листовки и др. (ако е приложимо)
- Първичен разходооправдателен документ (фактура).
- Платежно нареждане, заверено от банката/банково извлечение или фискален бон/вносна бележка доказващи плащането.
- В случай, че услугите се извършват от физически лица са необходими и следните документи: сметка за изплатени суми; разходни касови ордери за изплатените суми (ако са платени в брой) или платежни нареждания, придружени от банкови извлечения за преведените възнаграждения; платежни нареждания, заверени от банката/банкови извлечения за трансфер на изплатени данъци и осигуровки.

*За възнаграждения (вкл. разходи за здравни и осигурителни вноски за сметка на работодателя) на персонал, назначен за изпълнение на дейности по проекта, верифицирането е на основа:*

- Трудови договори.
- Справка за подадените уведомления по чл. 62, ал.5 от Кодекса на труда.
- Разчетно-платежни ведомости за изплатени суми за възнаграждения.
- Платежни нареждания, заверени от банката/банкови извлечения за трансфер на изплатените данъци и осигуровки.
- Банкови извлечения за преводи по дебитни карти/банкови сметки.

- Разходни касови ордери.
- Заповеди за отпуск, болнични листа и други приложими документи съгласно трудовото законодателство.

### **Ключови понятия**

**Бенефициент** - публично или частно лице, което осъществява проект, за чиято реализация е получило публична помощ.

**Верификация** - съвкупност от процедури по проверка и контрол на административния, финансов, технически и физически аспект на финансираните дейности и операции от европейските фондове и рамкови програми.

**Възстановим данък добавена стойност** - сумата на платения данък върху добавената стойност, която регистрирано по реда на Закона за данък върху добавената стойност лице има право да приспадне от задълженията си.

**Дневник на покупките** - отразява получените в организацията, през съответния отчетен период, данъчни документи и кредитни известия.

**Дневник на продажбите** - отразява издадените от името на организация с иновационна дейност данъчни документи, както и отчети за извършени през съответния период продажби.

**Невъзстановим данък добавена стойност** - сумата на платения данък върху добавената стойност, която дадена организация няма право да приспадне от задълженията си по ЗДДС.

### **Въпроси за самоподготовка**

#### *1.Посочете вярното твърдение:*

А) За целите на проекти, които са изцяло или частично финансирани от европейски фондове и програми, „възстановимият“ данък върху добавена стойност е определен за допустим разход.

Б) За целите на проекти, които са изцяло или частично финансирани от европейски фондове и програми, „невъзстановимият“ данък върху добавена стойност е недопустим разход.

В) За целите на проекти, които са изцяло или частично финансирани от европейски фондове и програми, „невъзстановимият“ данък върху добавена стойност е недопустим разход, само когато организацията е едноличен търговец.

Г) За целите на проекти, които са изцяло или частично финансирани от европейски фондове и програми, „невъзстановимият“ данък върху добавена стойност е недопустим разход, само когато организацията е дружество с ограничена отговорност.

Д) За целите на проекти, които са изцяло или частично финансирани от европейски фондове и програми, „възстановимият“ данък върху добавена стойност е определен за недопустим разход.

2. *Посочете дали твърдението е вярно:*

„Всеки разход, направен по повод научноизследователски проект, финансиран със средства от европейските фондове и рамкови програми следва да бъде отразен коректно в счетоводната и данъчна документация на организацията. Това става чрез използване на отделни счетоводни аналитични сметки или на отделна счетоводна система по начин, по който разходите да бъдат коректно проследени въз основа на одитна пътека.“

А) Твърдението не е вярно.

Б) Твърдението е вярно, но само ако организацията, която е бенефициент по проекта, е юридическо лице с нестопанска цел.

В) Твърдението е вярно, но само ако организацията, която е бенефициент по проекта, е чуждестранно юридическо лице.

Г) Твърдението не е вярно, защото организациите не са длъжни да водят счетоводна отчетност.

Д) Твърдението е вярно.

3. *Дайте определения на понятията „договарящ орган“, „бенефициент“ и „верифициране“.*

4. *Следва ли разходите по научноизследователски проект, финансиран със средства по линия на европейските фондове и рамкови програми да покриват изискването за допустимост?*

А) Да, винаги.

Б) Не.

В) Изискването важи само за разходите, направени през първата година от проекта.

Г) Изискването важи само за разходите за възнаграждения на изследователския персонал, ангажиран с изпълнението на проекта.

Д) Допустимостта на разходите по научноизследователски проект, финансиран със средства по линия на европейските фондове и рамкови програми, не са нормативно регламентирани. Поради тази причина това изискване важи само ако бенефициента и договарящият орган решат да го включат в договора за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ.

5. *Подлежат ли на верификация от контролния орган разходи, които отговарят на изискването за допустимост, но не са съпроводени с необходимия доказателствен материал?*

А) Разходите, които покриват критериите за допустимост се верифицират във всички случаи.

Б) Не е необходимо един разход да бъде допустим по съответната програма, за да бъде верифициран.

В) Изискването разходът да бъде реално извършен и съпроводен с необходимия доказателствен материал е задължително условие, за да бъде разходът верифициран от контролния орган.

Г) Изискването важи само за разходите за възнаграждения на изследователския персонал, ангажиран с изпълнението на проекта.

Д) Контролният орган не проверява за документална обоснованост при научноизследователски проекти, финансирани със средства от европейските фондове и рамкови програми.

*6.Коментирайте защо организация, която осъществява научноизследователски проекти, финансирани със средства от европейските фондове и рамкови програми, следва да отчита разходите по проекти отделно от отчитането на останалата си дейност?*

*7.Управителят на предприятие, регистрирано по ЗДДС е изготвил на 13.03.2019 г. фактура за продажбата на 200 бр. от иновационен продукт „А“ на обща стойност 20 000 лв. На отделен ред в документа е посочен и 4000 лв. размер на данък добавена стойност. Получателят на фактурата обаче ще заплати стойността ѝ на 17.04.2019 г. по банков път. Поради причината, че фактурата не е платена управителят не я представя в счетоводството, а решава че ще я представи чак когато цялата сума е платена. Доводът му е че за целите на изготвяне на дневника на продажбите според изискванията на ЗДДС от значение е датата на плащане на приходната фактура, а не датата на нейното издаване. Правилно ли е решил управителят?*

А) Не, защото независимо от това дали фактурата е платена или не при изготвяне на дневника на продажбите и справката декларация по ДДС се представя хронологична информация за всички издадени от предприятието фактури.

Б) Да, защото дневникът на продажбите и справката декларация по ДДС се изготвят и подават само когато има насрещно плащане по издадени фактури.

В) Да, защото управителят винаги е прав.

Г) Не, защото Данъчно-осигурителният процесуален кодекс изисква от управителя да представи на счетоводството всички документи.

Д) Да, защото фактурата не е първичен счетоводен документ и не подлежи на отчитане в счетоводната система на предприятието.

### СЪЩНОСТ И ЗНАЧЕНИЕ НА СЧЕТОВОДСТВОТО ЗА ЦЕЛИТЕ НА ИНОВАЦИОННИ ПРОЕКТИ

#### Учебни цели

*След усвояването на материала в тази тема ще знаете:*

- **Какво представлява счетоводството.**
- **Кои са основните стадии на счетоводната система.**
- **Каква е ролята на всеки един стадий на счетоводната система.**

#### 1. ИСТОРИЧЕСКО РАЗВИТИЕ НА СЧЕТОВОДНАТА ОТЧЕТНОСТ

Потребността от отчетност възниква още с появата на разменните отношения между хората, като първите доказателства за съществуване на организирана система за отчитане са намерени през 3000 год. пр. Хр в Египет, Вавилон, Персия, Юдея и др. За целите на отчетността през този период са използвани примитивни средства, като например рабоши<sup>84</sup>, въжета, шнурове и други. Този етап се свързва с най-ранния стадий на стопанска отчетност, като след него в исторически план за развитието на счетоводството съществено въздействие оказват четири основни периода<sup>85</sup>.

**Първият период** е от момента на възникване на стоково-паричните отношения до края на XVIII век. Развитието на счетоводната отчетност през периода се свързва най-вече с името на Лука Пачиоли<sup>86</sup>. В труда си „Сума по аритметика, геометрия, пропорции и пропорционалност“ (1494 г.) той посвещава цяла глава на счетоводното отчитане, под заглавие „За изчисленията и запасите“. В книгата си Л. Пачиоли въвежда термините „дебит“ и „кредит“ вместо знаците „+“ и „-“, за означение на намаленията и увеличенията при счетоводните записвания. На него се преписва и въвеждането на трите книги – Мемориал, Журнал и Главна книга. Лука Пачиоли предлага операциите най-напред да се записват в Мемориала, където записванията трябва да са в хронологичен ред и подробно описани в повествователна форма. След първоначалното записване на операциите в Мемориала те подлежат на записване под формата на сметки в Журнала и Главната книга. Посочва се коя сметка се дебитира и коя се кредитира, като връзката между дебита и кредита се прилага чрез формулата: сметка „Х“, дължи на сметка „У“. Лука Пачиоли въвежда и други понятия, като например „актив“, „баланс“, „капитал“ и „задължения“. Въпреки значимия принос на труда на Лука Пачиоли за развитието на счетоводната отчетност като първа книга по счетоводство се приема „За търговията и за свършения търговец“ от Бенедето Котругли. В труда на Б. Котругли се излагат принципите на

<sup>84</sup> Рабошът представлява разцепено на две дърво, по което с остър инструмент се режат числа.

<sup>85</sup> За повече подробности виж: Динев, М., К. Златарева. (2011). Теоретични основи на счетоводството, С.

<sup>86</sup> Лука Пачиоли (1445 г. - 1517 г.) е италиански математик, смятан за баща на счетоводството. Своео обучение той провежда в Рим и Венеция. Пише трудове основно в областта на математиката, като през това време работи и като учител.

прилагане на двойното записване на стопанските операции по счетоводни сметки на база използването на три книги – Главна книга, Дневник и Мемориал. Написаната през 1458 г. книга - „За търговията и за свършения търговец“, се приема за основна счетоводна доктрина през XV и XVI век.

**Вторият период** в развитието на счетоводната отчетност е от началото до края на XIX век. През този период основно се търсят възможности за осъществяване на контрол върху счетоводните записвания, а също така се появяват и първите устройства за механизирани на счетоводния процес (касовите апарати).

**Третият период** е от края на XIX и първата половина на XX век. Съществено за този етап от развитието на счетоводството е, че през XIX век то се формира като икономическа наука. За нейн основател се счита юриста по професия и създател на Ломбардната школа – Франческо Вилла. Той приема счетоводството, като комплекс от икономически и административни познания, необходими за водене на книги и сметки.

**Четвъртият период** започва от края на първата половина на XX век и продължава до наши дни. Той условно може да се раздели на два подпериода. Първият подпериод е от началото до средата на XX век. През този подпериод се разработват принципите за оценка на активите и пасивите, въвежда се нормативно регулиране в счетоводната отчетност, както и възникват националните счетоводни системи на отделните страни. Вторият подпериод започва от средата на XX век и продължава и до днес. Съществено за него е, че се свързва с хармонизацията на счетоводната отчетност в условията на интернационализация и глобализация на икономиката.

В България за първи литературен източник в областта на счетоводната отчетност се смята трудът на Стоян и Христо Караминкови – „Диплогафия или как се държат търговски книги“ (1850 г.). Като учебна дисциплина счетоводството започва да се преподава официално за първи път през 1884 г. На настоящия етап българското счетоводство е предимно насочено към стандартизация и хармонизация в съответствие с европейските счетоводни стандарти.

## **2. СИСТЕМАТА „СЧЕТОВОДСТВО“**

Счетоводството може да се разгледа в две основни направления. На първо място то може да се характеризира в качеството си на практическа дейност, докато на второ място (но не по значение) счетоводството следва да се дефинира и като част от икономическата наука. От гледна точка на практиката, счетоводството представлява съвкупност от дейности по наблюдение, регистриране, оценяване, обработване, анализ и представяне на данни на потребителите на информацията<sup>87</sup>. Като част от икономическата наука счетоводството може да се характеризира като „научно изградена информационна система за непрекъснато, цялостно, документално обосновано и взаимосвързано отразяване в стойност и със специална методология на дейността на всяко

<sup>87</sup> Башева, Сн., Е. Миланова, Б. Йонкова, Д. Петрова, Р. Пожаревска. (2013). Основи на счетоводството, ИК на УНСС, С., с. 9.

стопанско звено. Целта е да се осигури необходимата отчетна информация за неговото ефективно управление<sup>88</sup>. Следователно счетоводството е дейност по оценяване, класифициране, регистриране, обработка, анализ и представяне в „парична форма“ на финансови действия и явления в дадено предприятие.

Определяйки счетоводството като информационна система следва да се посочи, че то е част от управленската система в дадена организация с иновационна дейност. Чрез въвеждането на количествени данни на входа на счетоводната система, последващата им обработка и получаване на качествено нова информация на изхода на системата, счетоводството осигурява информация за всички управленски равнища в едно предприятие. Отчетният процес в счетоводната система преминава най-общо през три основни стадия (виж Фигура 4.5.):

1. **Първично отчитане на данни.** През този стадий в счетоводната система количествено се измерват, оценяват и входират данни за извършените през периода стопански операции. За целите на първичното отчитане се използват само коректно и надеждно оформени първични счетоводни документи.

2. **Текущо счетоводно отчитане.** Текущото счетоводно отчитане е вторият стадий на отчетния процес. Той включва дейности по хронологично и систематично отчитане на стопанските операции. Счетоводната обработка и систематизиране на входираните първични данни намира отражение в различни отчетни регистри, като например дневник за извършените стопански операции, главна книга, оборотна ведомост и др. На база текущото счетоводно отчитане всяка стопанска операция се отразява по определена за целта счетоводна сметка<sup>89</sup>. В случая обаче всяка стопанска операция следва да засегне в еднакъв стойностен размер и в противоположен характер най-малко два обекта на отчитане. За целта се използва способа на двустранното счетоводно записване.

**Пример:** Предприятие „Омега“ през месец март 2019 г. закупува компютър на стойност 980 лв. (с ДДС). Доставчикът е нерегистрирано по закона за данък добавена стойност (ЗДДС) лице и е издал на „Омега“ фактура, на която на отделен ред е посочено, че дължимата сума ще се плати по банков път. На база двустранното счетоводно записване операцията, отразяваща предходното условие би имала следния вид:

Дебит сметка 203 „Компютри“ – 980 лв.

Кредит сметка 401 „Доставчици“ – 980 лв.

Според изискванията на Закона за счетоводството<sup>90</sup> едноличните търговци с нетни приходи от продажби за предходния отчетен период в размер, който не надхвърля 50 000 лв., могат да отчитат дейността си по способа на едностранното счетоводно записване. Те могат да отчитат и представят дейността си посредством воденето на специфични регистри, а не на база използване на

<sup>88</sup> Петров, Л. (2002). Основи на счетоводството, Мартилен, с.15.

<sup>89</sup> Счетоводната сметка служи за регистриране на сделки и събития в счетоводната система. “Т-образната” счетоводна сметка се състои от три основни части - заглавие, лява страна (наричана дебит) и дясна страна (наричана кредит).

<sup>90</sup> Закон за счетоводството, обн. ДВ. бр. 95 от 2015 г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 37 от 2019 г., чл. 3, ал. 4.

счетоводни сметки. Тези регистри най-общо са: „Книга за приходите“ (виж Фигура 4.1.) , „Книга за разходите“ (виж Фигура 4.2.), „Инвентарна книга“ (виж Фигура 4.3.) и „Книга за материалните запаси“ (виж Фигура 4.4.).

<b>КНИГА ЗА ПРИХОДИТЕ</b>								
регистра- ционен № на документа	документ			приходи				обща сума на приходите
	вид	№	дата	приходи от продажби	финансирания	други приходи в т.ч. ..... ..... .....	финансови приходи ..... ..... .....	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
общо :				0	0	0	0	0
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
ВСИЧКО:								

**Фигура 4.1. Примерна книга за приходите**

Източник: автора по идея от Ковачева, Ю., Г. Симеонов. (2010). Моделиране отчетната дейност на малка фирма, Моделиране и управление на информационните процеси, КТП, С.

<b>КНИГА ЗА РАЗХОДИТЕ</b>															
рег. № на док.	документ			разходи за дейността									обща сума на прихо- дите	обща сума на разо- дите	разлика приходи- разходи
	вид	№	дата	за материа ли	за външни услуги	за заплати	за осигу- ровки	за аморти- зация	други разходи	отчетна ст-ст на продаж- бите	финан- сови	данъци			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
				0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1														0	
2														0	
3														0	
4														0	
5														0	
6														0	
7														0	
8														0	
ВСИЧКО:														0	

**Фигура 4.2. Примерна книга за разходите**

Източник: автора по идея от Ковачева, Ю., Г. Симеонов. (2010). Моделиране отчетната дейност на малка фирма, Моделиране и управление на информационните процеси, КТП, С.



ИНВЕНТАРНА КНИГА										
№ по ред	документ			наименование и техническа характеристика на дълготрайния актив	инвентарен №	описание на произхода	година на въвеждане в експлоатация	първоначална стойност	амортизационна норма	сума на годишна амортизация
	вид	№	дата							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1										
2										
3										
4										
5										
6										
7										
8										
9										

**Фигура 4.3. Примерна инвентарна книга**

Източник: [www.docstore.odit.info](http://www.docstore.odit.info)

КНИГА ЗА МАТЕРИАЛНИТЕ ЗАПАСИ												
рег. № на док.	документ			откъде е получен или на кого е отпуснат	марка	единична цена	приход		разход		остатък	
	вид	№	дата				количество	сума	количество	сума	количество	сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
8												

**Фигура 4.4. Примерна книга за материалните запаси**

Източник: [www.docstore.odit.info](http://www.docstore.odit.info)

3. **Получаване на система от обобщаващи показатели.** Получаването на система от обобщаващи показатели представлява третият етап на отчетния процес. Характеризира се със създаване на резултатна счетоводна информация, която се представя в годишните финансови отчети на организацията.



**Фигура 4.5. Стадии на отчетния процес в счетоводната система**

Източник: автора

Достоверността на изходящите данни в счетоводната информационна система основно зависи от вида, количеството и достоверността на входяната съвкупност от данни, която подлежи на последваща обработка, съобразно потребностите на управленския персонал. По време на текущото счетоводно отчитане се създава информация за целите на вътрешните ползватели. Като вътрешни потребители на счетоводна информация могат да се посочат управителя на организацията, мениджърския персонал, работниците и служителите, акционерите и др. Информацията, която е създадена през третия стадий на отчетния процес е предназначена предимно за външните потребители. Като външни потребители на счетоводна информация могат да се посочат държавните органи и институции (Национална агенция по приходите, Национален осигурителен институт, Министерство на финансите и др.), конкурентни организации, кредитори, клиенти, доставчици, бъдещи акционери и др. Необходимостта по счетоводен път да се създава информация за външните и вътрешни потребители е предпоставка за оформянето на две разновидности на системата на счетоводството – финансово и управленско счетоводство. Финансовото счетоводство най-общо е насочено към документиране, класифициране и интерпретиране в паричен измерител на влиянието на стопанските операции върху имуществото на дружеството, в съответствие със съществуващите принципи, законодателни изисквания и счетоводни стандарти. Получената на тази основа информация обхваща цялостната дейност на предприятието и се съдържа в годишните им финансови отчети. Управленското счетоводство от своя страна е вид диплогафична, планово - отчетна информационна система, прилагаща принципа на двустранно отразяване на факти, събития и процеси в реалната икономическа действителност. Целта му е да се създаде информация за отделни аспекти от дейността на предприятието с оперативно предназначение за управленския персонал и вътрешно структурните му подразделения (виж Таблица 4.1.). В този аспект информацията от управленското счетоводство има съществено значение за целите на иновационни проекти защото способства за взимането на оперативни, тактически и стратегически решения от страна на мениджърския персонал в организацията.

**Таблица 4.1. Основни прилики и разлики между финансовото и управленско счетоводство**

Показатели:	Финансово счетоводство	Управленско счетоводство
1.Основни потребители на Информацията	Външни за отчетно - обособената структура физически и юридически лица (клиенти, кредитори, правителствени служби и др.).	Вътрешни структурни звена в системата на отчетно-обособената структура (персонал, мениджъри).
2.Сфера и обseg	Обхваща информацията за цялостната дейност на организацията, която намира израз в показателите на финансовите отчети.	Обхваща стратегическа, тактическа и оперативна информация по операции, процеси, дейности, продукти в зависимост от управленските потребности.
3.Законова уредба	Закон за счетоводството, Национален сметкоплан, Счетоводни стандарти.	Няма самостоятелна правна уредба. Въпрос на счетоводна политика и вътрешни нормативни документи (базирани на счетоводните стандарти и законодателството).
4.Ориентация във времето	Ориентирана към миналото.	Ориентирана към бъдещето, настоящето и миналото.
5.Основен обект на счетоводната интерпретация	Отчетно обособената структура като цяло.	Различни структурни подразделения на отчетно обособената структура. Те са непрекъснато изменящи се и превръщащи се от един вид в друг.
6.Честота на съставяне на финансовите отчети и на счетоводното приключване	Периодично, на регулярна основа.	Когато е необходимо може и на нерегулярна основа.
7.Статус на системата	Води се по силата на Закона за счетоводството.	Води се по решение на административното ръководство.

Източник: Аверкович, Ек. и колектив .(2012). Управленско счетоводство, АИ „Д. Ценов“, Свищов, с.14-15.

### **Ключови понятия**

**Счетоводство** - практико - приложна дейност по събиране, регистриране, систематизиране, обработване, анализиране и предаване на информация на заинтересовани потребители (вътрешни и външни).

**Управленско счетоводство** - вид диплографична планово - отчетна информационна система, прилагаща принципа на двустранно отразяване на факти, събития и процеси в реалната икономическа действителност, с цел създаване на информация за отделни аспекти от дейността на предприятието с оперативно предназначение за управленския персонал и вътрешно – структурните му подразделения.

**Финансово счетоводство** - вид диплографична планово - отчетна информационна система, насочена към документиране, класифициране и интерпретиране в паричен измерител на влиянието на стопанските операции върху цялостното имуществено и финансово състояние на дружеството, в съответствие със съществуващите принципи, законодателни изисквания и счетоводни стандарти.

### **Въпроси за самоподготовка**

1. *Дайте определение на понятието „счетоводство“.*

2. *Посочете и опишете етапите, през които преминава отчетният процес.*

3. *Посочете кои са основните периоди в развитието на счетоводството.*

4. *Посочете кои са вътрешните и външни потребители на счетоводната информация.*

5. *Посочете вярното твърдение.*

А) Управленското счетоводство е вид диплографична планово - отчетна информационна система. Целта му е да се създаде информация за отделни аспекти от дейността на предприятието с оперативно предназначение за управленския персонал и вътрешно – структурните му подразделения.

Б) Финансовото счетоводство е вид диплографична планово - отчетна информационна система. Целта му е да се създаде информация за отделни аспекти от дейността на предприятието с оперативно предназначение за управленския персонал и вътрешно – структурните му подразделения.

В) Проектното счетоводство е вид диплографична планово - отчетна информационна система. Целта му е да се създаде информация за отделни аспекти от дейността на предприятието с оперативно предназначение за управленския персонал и вътрешно – структурните му подразделения.

Г) Данъчното счетоводство е вид диплографична планово - отчетна информационна система. Целта му е да се създаде информация за отделни аспекти от дейността на предприятието с оперативно предназначение за управленския персонал и вътрешно – структурните му подразделения.

Д) Социалното счетоводство е вид диплографична планово - отчетна информационна система. Целта му е да се създаде информация за отделни аспекти от дейността на предприятието с оперативно предназначение за управленския персонал и вътрешно – структурните му подразделения.

6. Вярно ли е твърдението: *„Създадената от управленското счетоводство информация обхваща стратегическата, тактическата и оперативната информация по операции, процеси, дейности и продукти в зависимост от управленските потребности на предприятието.“*

А) Твърдението не е вярно.

Б) Твърдението е вярно, но само ако предприятието е юридическо лице с нестопанска цел.

В) Твърдението е вярно, но само ако предприятието е чуждестранно юридическо лице.

Г) Твърдението е вярно, но само за предприятия, чиято счетоводна база са националните счетоводни стандарти.

Д) Твърдението е вярно.

## ДОКУМЕНТИРАНЕ НА СТОПАНСКИТЕ ОПЕРАЦИИ И ДОКУМЕНТООБОРОТ

### Учебни цели

**С усвояването на информацията в тази тема ще разберете:**

- **Каква е същността и значението на счетоводните документи.**
- **Кои са основните видове счетоводни документи.**
- **Какви са изискванията и реквизитите за съставянето им.**
- **Какво представлява документооборота в дадено предприятие.**

### 1. СЪЩНОСТ НА СЧЕТОВОДНИТЕ ДОКУМЕНТИ

За коректното съставяне и достоверността на счетоводните документи отговорност носят лицата, които са ги съставили. Законосъобразността и целесъобразността на документите са отговорност на лицата, които са разпоредили тяхното съставяне. В тази връзка отговорност за коректното администриране и отчитане на информацията за даден иновационен проект имат както счетоводния персонал, така и управленският апарат. Ясното познаване на видовете счетоводни документи, тяхната форма, съдържание и изисквания за съставяне от страна на всички лица, участващи в научноизследователския проект би подпомогнало както за неговото навременно изпълнение, така и за намаляване на риска от ненадеждна информация.

В основата на счетоводството, като наука и практическа дейност, е заложен принципа на документалната обосновааност. От етимологична гледна точка думата „документ“ идва от латинската дума „documentum“, означаваща образец, свидетелство, доказателство. Документирането е счетоводен способ, чрез който трайно се регистрира съдържанието на стопанските операции върху хартиен или технически носител с доказателствена сила (документ). На база документирането се събира, съхранява и систематизира първична информация за наблюдавания счетоводен обект. За всеки счетоводен запис следва да съществува насрещен документ, доказващ необходимостта от извършването на счетоводната операция.

Законодателят е определил, че като счетоводен документ се счита всеки хартиен или технически носител на счетоводна информация, класифициран като първичен, вторичен и регистър<sup>91</sup>.

<sup>91</sup> Закон за счетоводството, обн. ДВ. бр. 95 от 2015 г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 37 от 2019 г., чл.4, ал.1.

**Първичният документ** е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция<sup>92</sup>, като реквизитите му са определени в Закона за счетоводството<sup>93</sup>. В случаите, когато първичният документ е адресиран до външно юридическо или физическо лице в него трябва да се съдържа най-малко следната информация:

- наименование и номер, съдържащ само арабски цифри;
- дата на издаване;
- наименование или име, адрес и единен идентификационен код от Търговския регистър или единен идентификационен код по Булстат<sup>94</sup>, или единен граждански номер, или личен номер на чужденец на издателя и получателя;
- предмет, натурално и стойностно изражение на стопанската операция.

*Пример за подобни първични документи са издадени от организацията фактури, на свои клиенти, за закупени от тях стоки и услуги.*

В случаите, когато организация издава първичен документ, засягащ само дейността на предприятието, в документа се съдържа най-малко следната информация:

- наименование и номер, съдържащ само арабски цифри;
- дата на издаване;
- наименование на предприятието;
- предмет, натурално и стойностно изражение на стопанската операция;
- име и подпис на съставителя.

*Примери за първични документи, засягащи само дейността на предприятието са приемо-предавателни протоколи, заповеди за командировки, искания и други.*

**Вторичният документ** е носител на преобразувана информация от първичните счетоводни документи. Той обикновено се изготвя в края на определен отчетен период, например в края на деня, седмицата, месеца и т.н. *Като примери за вторични счетоводни документи могат да се посочат стоково-паричния отчет, отчета за дневните продажби, ведомости за разпределение на разходите за материали и др.*

---

<sup>92</sup> Пак там, чл. 4, ал. 2.

<sup>93</sup> Реквизитът на даден документ представлява съвкупност от данни, които всеки официален счетоводен документ следва да съдържа, за да има доказателствена стойност. Реквизитите имат задължителен и справочен характер. Задължителните реквизити са законодателно конкретизирани, докато справочните имат допълнителен и често незадължителен характер. Пример за задължителен реквизит е начина на плащане при издаване на фактура за покупко-продажба на стоки или услуги. Справочен реквизит е номера на банковата сметка, по която следва да се преведе по банков път дължимата сума за стоката или услугата. Съвкупността от всички реквизити в даден счетоводен документ представлява неговото съдържание. Разположението на реквизитите в счетоводните документи представлява неговата форма.

**Регистърът** е носител на хронологично систематизирана информация за стопански операции от първични и/или вторични счетоводни документи. *Примери за счетоводни регистри са касова книга, журнал, ведомости и др.*

## **2. ВИДОВЕ СЧЕТОВОДНИ ДОКУМЕНТИ**

Освен предходно разгледаната класификация, от законодателна гледна точка, счетоводните документи могат да се разграничат и по форма, предназначение и вид на информацията, на която са носители. Във връзка с това в счетоводната теория се предлага следната класификация на счетоводните документи<sup>95</sup> (виж Фигура 5.1.):

1. Според предназначението
  - Разпоредителни счетоводни документи.
  - Изпълнителни счетоводни документи.
  - Документи за счетоводно оформяне.
  - Комбинирани счетоводни документи.

*Разпоредителните счетоводни документи* се използват в случаите, когато управленският персонал на организацията разпорежда за изпълнението на дадена задача. В тях следва да се определи срокът и редът за извършване на задачата, както и отговорните за изпълнението ѝ лица. Разпоредителните счетоводни документи се подписват от управляващия персонал или от упълномощени от тях лица. Примери за разпоредителни документи са заповедите, пътните листа, платежните нареждания и др.

*Изпълнителните документи* отразяват действително извършените стопански операции в организацията. Подписват се от лицата, които участват в изпълнението на операцията. Изпълнителни документи са например фактурите, актовете за въвеждане в действие на дълготраен актив, протоколите, складовите разписки, отчетите и др.

*Документите за счетоводно оформяне* се съставят на базата на разпоредителните и изпълнителни документи. Те не отразяват извършването на стопанска операция, но служат за подготовка и осъществяване на счетоводните записвания. Подписват се от съставителя и главния счетоводител. Примери за документи за счетоводно оформяне са мемориални ордери, листове за разшифровка, ведомости за заплати и др.

Комбинираните счетоводни документи представляват съчетание между предходно разгледаните документи. Те изпълняват едновременно функции на разпоредителни и изпълнителни

---

<sup>94</sup> Единният идентификационен код/Булстат цели еднозначната идентификация на стопанските субекти, осъществяващи дейност на територията на Р. България. Той се получава при първоначалната регистрация на субектите в Търговския регистър.

<sup>95</sup> По-подробно виж: Петров, Л. (2002). Основи на счетоводството, Мартилен, с. 98-102; Башева, Сн., Е. Миланова, Б. Йонкова, Д. Петрова, Р. Пожаревска. (2013). Основи на счетоводството, ИК на УНСС, С., с.158-160.



документи, а понякога и на документи за счетоводно оформление. Комбинирани счетоводни документи са приходните и разходните касови ордери, нарежданията-разписки, разчетно-платежните ведомости за заплати, инвентаризационният опис-сравнителна ведомост и др.

2. В зависимост от мястото на съставяне на документа

- Външни.
- Вътрешни.

*Външните счетоводни документи* се издават, извън рамките на организацията, но засягат имущественото състояние и дейността ѝ. Примери за външни счетоводни документи са фактурите за доставки, банковите извлечения, съдебните решения и др.

*Вътрешните счетоводни документи* се съставят в самата организация. Една част от тях са свързани с имуществото на организацията и не поражда отношения с трети лица, например исканията за материали, лимитните карти, актовете за брак и др. Друга част от вътрешните документи обаче засягат външни за организацията юридически и физически лица. Те имат „изходящ“ характер и поражда сметни взаимоотношения с трети лица. Подобни документи са товарителниците, квитанциите, разписките, хонорарните листове и др.

3. Според обема на отразените в тях стопански операции

- Единични;
- Натрупващи;
- Сборни.

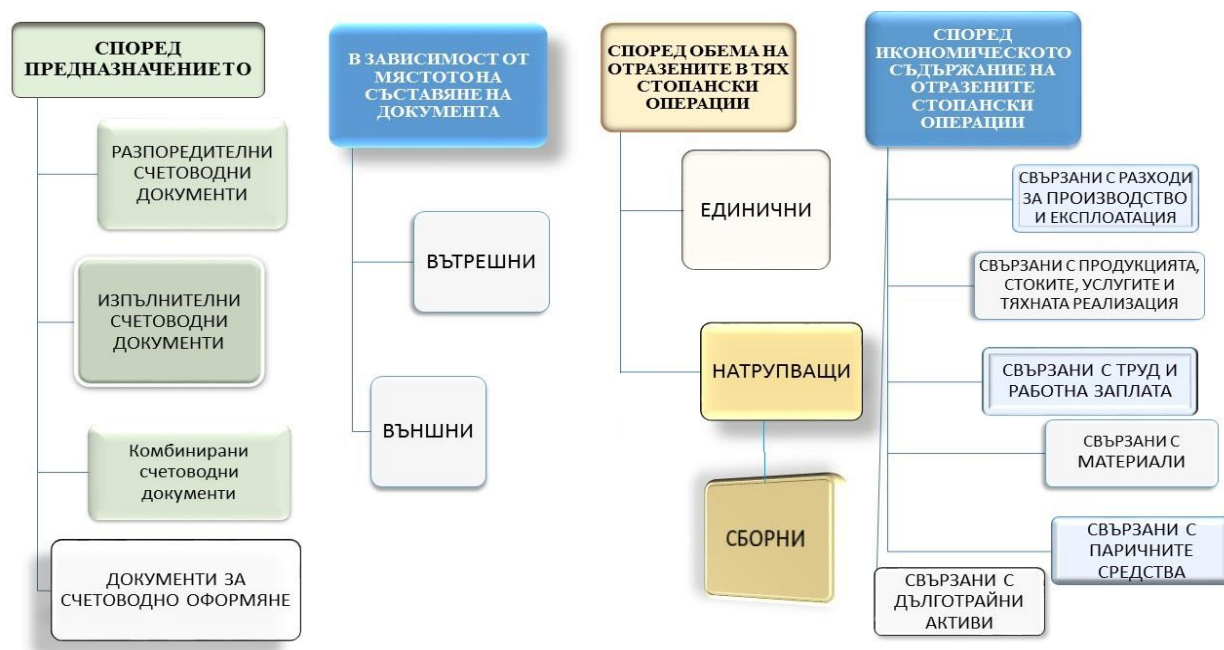
*Единичните счетоводни документи* се съставят еднократно, като отразяват една или няколко еднородни операции. Те засягат елементи от имуществото на организацията, имат доказателствена стойност и се използват за осъществяване на текущ или последващ контрол. По начина си на оформление единичните счетоводни документи могат да бъдат едноредови (съдържат само един първичен показател) или многоредови (съдържат няколко документопозиции).

Като *натрупващи* се определят счетоводните документи, които последователно отразяват стопански операции с еднороден характер. Чрез тях се представя обобщена информация за цялостния размер на определен вид еднородни стопански операции в рамките на желан период от време – седмица, десетдневка, месец, тримесечие и др. В качеството на натрупващи се счетоводни документи са например лимитните карти за отчитане на разходи за материали.

Като разновидност на натрупващите се документи могат да се посочат *сборните счетоводни документи*. Те имат доказателствен характер и се добавят в архив към първичните счетоводни документи. Авансовите отчети, стоково-паричните отчети и разпоредителните ведомости са примери за сборни счетоводни документи.

4. Според икономическото съдържание на отразените стопански операции

- Документи, свързани с дълготрайни активи, включват актове за приемане и предаване, протоколи за брак, амортизационни таблици и планове и др.
- Документи, свързани с материали – актове за приемане на материални запаси без фактура, складови разписки, искания за отпускане на материали от склад, лимитни карти и др.
- Документи, свързани с труд и работна заплата – разчетно-платежни ведомости, хонорарни сметки, карти за отчитане на дневна изработка и др.
- Документи, свързани с разходи за производство и експлоатация – акт за повреди, товарителници, пътни листа и др.
- Документи, свързани с продукцията, стоките, услугите и тяхната реализация – инвентаризационни описи, сравнителни ведомости, фактури и др.
- Документи, свързани с паричните средства – платежни нареждания, приходни и разходни касови ордери (приходен касов ордер и разходен касов ордер), вноски бележки и др.



**Фигура 5.1. Видове счетоводни документи**

Източник: автора

Счетоводните документи могат да бъдат изготвени в електронен<sup>96</sup> или на хартиен носител. Те следва да са попълнени ръкописно с мастило или на печатно устройство. В случай на погрешно

<sup>96</sup> Всички счетоводни документи, изготвени на електронен носител следва да са съставени в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и Закона за електронния документ и електронния подпис.

съставен счетоводен документ същият трябва да се анулира, чрез поставяне на надпис „Анулиран“ върху самия документ. Анулираният документ не се унищожава, а следва да се съхрани в архива на предприятието. Съставя се нов счетоводен документ, като в случая не се нарушава поредността на номерацията. Това означава, че номерът на новия счетоводен документ не следва да дублира анулирания такъв. Например ако при попълване на фактура за продажба на авточасти с номер 000000005 сме попълнили грешно наименованието на получателя и искаме да го коригираме, то следва да анулираме грешно съставената фактура и да издадем нова с пореден номер 000000006.

### **3. СЪЩНОСТ И ОСОБЕНОСТИ НА ДОКУМЕНТООБОРОТА**

В рамките на текущото счетоводно отчитане се включва и т. нар. „документооборот“. Документооборотът представлява процес на придвижване на документите от момента на тяхното съставяне или получаване в организацията до момента на предаването им в архив. Съществуват определени изисквания спрямо документооборота. На първо място той трябва да осигурява връзка между първичните документи, които са носители на информация за стопанските операции и събития. На второ място документооборотът трябва да подпомогне за осигуряването на надеждна информация, която да отразява в хронологичен ред възникналите стопански процеси и явления. На трето място чрез документооборота следва да се съкращава в максимална степен пътя на придвижване на документите, като за тази цел се определят отговорни лица за тяхното съставяне, обработка и използване. На четвърто място документооборота следва да осигури възможност за контрол върху дейността на предприятията. Посочените критерии следва да бъдат спазени на всеки един етап от документооборота. Най-общо етапите на документооборота са (виж Фигура 5.2.):

1. Съставяне и приемане на документи. През този етап се изготвя съдържателната част и се оформят съответните счетоводни документи.
2. Подготовка за обработване. Подготовката за обработка се свързва с установяване на коректността, достоверността, законосъобразността и целесъобразността на информацията в съставените документи.
3. Обработка на подготвените документи. През този етап на документооборота се цели остойностяването, групировката и контиговката на документите. По този начин се осъществява подготовка за извършване на счетоводните записвания по стопанските операции.
4. Съхраняване на обработените документи в счетоводен архив. Отговорен за архивирането на обработените документи е главният счетоводител на организацията. Той следва да организира т. нар. „текущ“ и „постоянен“ архив. В текущия архив се съхраняват документи, използвани за целите на оперативната и счетоводна работа за текущата година. В постоянния архив следва да се съхраняват документи от предходни отчетни периоди, които служат за извършване на справки, ревизии, експертизи и т.н.



**Фигура 5.2. Етапи на документооборота**

Източник: автора

Предадените в архив документи следва да се съхраняват в определените в Закона за счетоводството<sup>97</sup> срокове:

- За ведомости за заплати този срок е 50 години, считано от 1 януари на отчетния период, следващ отчетния период, за който се отнасят.
- За счетоводни регистри и финансови отчети, включително документи за данъчен контрол, одит и последващи финансови инспекции срокът е 10 години, считано от 1 януари на отчетния период, следващ отчетния период, за който се отнасят.
- Всички останали носители на счетоводна информация се съхраняват три години, считано от 1 януари на отчетния период, следващ отчетния период, за който се отнасят.

След като изтече законоустановеният срок за съхранение на документите същите могат вече да се унищожат. Изключение от предходното правило са документите, които подлежат на предаване в Националния архивен фонд<sup>98</sup> или в Националния осигурителен институт.

<sup>97</sup> Закон за счетоводството, обн. ДВ. бр. 95 от 2015 г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 37 от 2019 г., чл.12, ал.1.

<sup>98</sup> Националният архивен фонд е постоянно попълваща се съвкупност от ценни документи, отразяващи материалния и духовния живот на обществото. Той се е попълва със:

Организацията на документооборота се регламентира със съставянето на Вътрешен правилник. Правилникът следва да бъде утвърден от управляващия орган. Създаването на ясна информация в правилника за документооборота относно използваните от организацията документи, указанията за съставянето им, схемата на движението им и графика на документооборота е от огромно значение при осъществяването на иновационни проекти. В тази връзка подобна информация би подпомогнала както текущата отчетност и контрол на иновационните дейности, така и последващия контрол от страна на Външните контролни органи, представлявани от различни държавни министерства и институции.

### **Ключови понятия**

**Вторичен счетоводен документ** - носител на преобразувана информация от първичните счетоводни документи.

**Документооборот** - процес на придвижване на документите от момента на тяхното съставяне или получаване в организацията до момента на предаването им в архив.

**Първичен счетоводен документ** - носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция.

**Счетоводен регистър** - носител на хронологично систематизирана информация за стопански операции от първични и/или вторични счетоводни документи.

### **Въпроси за самоподготовка**

1. Коментирайте каква е ролята на счетоводните документи.
2. Дайте определение на понятието „документооборот“ и коментирайте основните му етапи.

### **3. Посочете вярното твърдение:**

А) Първичният документ е носител на хронологично систематизирана информация за стопански операции от всички счетоводни документи.

- 
- определените за постоянно запазване документи, създадени от дейността на държавните и общинските институции и други юридически и физически лица независимо от времето, носителя, начина на създаване, мястото на съхраняване и формата на собственост;
  - документи или с копия на документи за историята на България, получени от чуждестранни архиви и от други чуждестранни юридически и/или физически лица. По-подробно виж: Закон за националния архивен фонд, Обн. ДВ. бр. 57 от 2007 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 17 от 2019 г.

Б) Първичният документ е носител на преобразувана информация от първоначално входираните в счетоводната система данни.

В) Първичният документ е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция.

Г) Първичният документ е носител на преобразувана и хронологично систематизирана информация от първоначално входираните в счетоводната система данни .

Д) Първичният документ е носител на информация за случайно регистрирана стопанска операция.

*4. Според предназначението им счетоводните документи се класифицират на:*

А) Външни и вътрешни счетоводни документи.

Б) Единични, натрупващи и сборни.

В) Първични, вторични и счетоводни регистри.

Г) Разпоредителни счетоводни документи, изпълнителни счетоводни документи, документи за счетоводно оформяне, комбинирани счетоводни документи.

Д) Документи, свързани с разходи за производство и експлоатация; документи, свързани с продукцията, стоките, услугите и тяхната реализация; документи, свързани с паричните средства; документи, свързани с труд и работна заплата; документи, свързани с материали; документи, свързани с дълготрайни активи.

*5.Посочете грешното твърдение:*

А) Погрешно съставен счетоводен документ следва да се анулира.

Б) Анулираният документ се унищожава.

В) Счетоводните документи могат да бъдат изготвени в електронен или на хартиен носител.

Г) Анулираният документ не се унищожава.

Д) Анулираните документи се съхраняват в архива на предприятието.

*6.Посочете дали твърдението е вярно:*

„Счетоводните документи на дадено предприятие се съхраняват в архив. Отговорен за архивирането на обработените документи е главният счетоводител на организацията. Той следва да организира т. нар. „текущ“ и „постоянен“ архив. За предадените документи в счетоводния архив на предприятието няма нормативно изискване по повод сроковете им на съхранение.“

А) Твърдението е вярно.

Б) Твърдението е вярно, но само за ведомостите за заплати.

В) Твърдението не е вярно. Сроковете за съхранение на документи предадени в архив е регламентиран в Търговския закон.

Г) Твърдението е вярно, но само за документи, които подлежат на данъчен контрол.

Д) Твърдението не е вярно. Сроковете за съхранение на документи предадени в архив е регламентиран в Закона за счетоводството.

## Глава шеста

### ПРЕДМЕТ, ОБЕКТ, МЕТОД И ТЕРМИНОЛОГИЧЕН АПАРАТ В СЧЕТОВОДСТВОТО

#### Учебни цели

С усвояване на темата ще можете:

- Да определите предмета на счетоводството.
- Да посочите използвания метод в счетоводната наука.
- Да конкретизирате и характеризирате основните обекти на счетоводството.
- Да характеризирате отчетния процес.

#### 1. ПРЕДМЕТ, МЕТОД И ОБЕКТИ НА СЧЕТОВОДСТВОТО

Счетоводната наука, както всяка наука има свой предмет, обект, метод и терминологичен апарат. Предметът на счетоводството е имущественото състояние на предприятието, неговият произход и изменения. Счетоводният метод представлява система от способности, които осигуряват единно, непрекъснато, взаимосвързано и обективно отражение на обектите на отчитане. Като основни обекти на счетоводството могат да се посочат:

- стопанските средства /активите/;
- източниците на стопански средства;
- стопанските операции и процеси;
- чуждите средства;
- условните вземания и задължения.

#### 2. АКТИВИТЕ КАТО ОБЕКТ НА СЧЕТОВОДНАТА ОТЧЕТНОСТ

По своята същност **активите** представляват контролирани или придобити от дадена организация ресурси в резултат на минали събития. Прехвърлянето на правото на собственост на даден актив върху организацията не е задължително условие за неговото счетоводно признаване. От значение за неговото правилно счетоводно отчитане е степента на контрол, която организацията притежава по повод използването му. Следователно, ако организация получи икономическа изгода от разпореждането си с даден актив, то той е отчетно обособен обект дори и в случаите, когато се използва за кратък период от време без право на собственост. Употребата на активи е възможна

самостоятелно или в съчетание с цел производство на стоки и услуги. Активите трябва да се използват така, че организацията да усвои бъдещата икономическа изгода, на която те са носители. Икономическата изгода се изразява най-общо в увеличаване на приходите на организацията или намаляване на разходите ѝ, но може да се изрази и на базата на увеличаване на активите или намаляване на задълженията.

### **3. ИЗТОЧНИЦИТЕ НА СТОПАНСКИ СРЕДСТВА КАТО ОБЕКТ НА СЧЕТОВОДНАТА ОТЧЕТНОСТ**

Източниците на стопански средства могат да се разгледат в две основни групи. Първата група обхваща собствените източници на активи (собственият капитал на предприятието), а втората – привлечените (привлеченият капитал на предприятието).

Под понятието **капитал** следва да се разбира паричният израз на стойността на притежаваните от предприятието активи, върху които то е получило право на владение, ползване и разпореждане. Основните форми на проявление на капитала на организациите са собствения и привлечен капитал. По своята същност **собственият капитал** представлява стойностен израз на онази част от активите на дадена организация с иновационна дейност, които са придобити с право на собственост без да е възникнало задължение към трети лица<sup>99</sup>. Собственият капитал на организациите се състои от следните елементи:

- основен капитал;
- резервен капитал;
- финансов резултат.

**Основният капитал** има относително постоянен и устойчив характер. Формира се при учредяване на организация и се отписва от имуществото ѝ при прекратяване на нейната дейност. На базата на икономическата форма на организацията той се проявява под формата на акционерен или дружествен капитал. Акционерният основен капитал е характерен за акционерните дружества (АД) и за командитните дружества с акции (КДА). Изразява се в паричен еквивалент на номиналната стойност на акциите. Дружественият капитал е характерен за командитните дружества (КД) и дружествата с ограничена отговорност (ООД).

**Резервният капитал** е елемент на собствения капитал на предприятията. Той (резервите) се формира за целите на безпроблемното осъществяване на дейността на организациите. Резервите се разграничават на: целеви резерви, премийни резерви и преоценъчни резерви.

*Целевите резерви*, според начина на тяхното формиране, се групират на законови и допълнителни. Законовите резерви се формират за сметка на нетната печалба на предприятието (след данъчно облагане с корпоративни данъци), т.е. при разпределението на нетната печалба за текущия отчетен период. Пример за законови резерви е „Фонд резервен“, който акционерните

---

<sup>99</sup> За повече информация виж: Башева, Сн., Е. Миланова, Б. Йонкова, Д. Петрова, Р. Пожаревска. (2013). Основи на счетоводството, ИК на УНСС, С., с. 177-183.



дружества са длъжни да заделят ежегодно и представлява най-малко 1/10 от печалбата на дружеството<sup>100</sup>. Допълнителните резерви се формират по волята на собствениците на организацията. Като източници на допълнителни резерви могат да се посочат отчисления от печалбата, надвнесени дялови вноски от съдружниците и др. Обикновено допълнителните резерви се формират за целите на конкретна задача, като след нейното изпълнение резервът се закрива.

*Премийните резерви* представляват разлика между номиналната и емисионната стойност на емитираните от организацията акции и облигации.

Последващото оценяване на активи и пасиви след тяхното придобиване се извършва с цел вярно и точно представяне на информацията във финансовите отчети на организациите. Всяка организация сама определя периодичността и методите за последваща оценка на активите си. Като резултат от последващата оценка са възможни два варианта. При първия от тях е налице увеличение на стойността на актива, а при втория - намаление на стойността на актива (обезценка). Увеличението на стойността на активите от последващата им оценка формира *преоценъчния резерв* като елемент на резервния, а следователно и на собствения капитал на организациите. По същество той показва размера на надценката от последващото оценяване на активите. Намалението на стойността на активите като резултат от тяхната последваща оценка формира разход за организациите с иновационна дейност.

Последваща форма на проявление на собствения капитал на организациите е **финансовият резултат**. Той се изразява като печалба или като загуба за организацията. Следва да се отбележи, че съществува разлика между счетоводния и данъчен финансов резултат (счетоводна печалба или загуба и данъчна печалба или загуба). Преди обаче да се дефинират термините счетоводна и данъчна печалба или загуба следва да се въведат термините **приход и разход**. Приходите представляват нарастване на икономическата изгода през отчетния период под формата на придобиване на активи или намаляване на пасиви, което води до нарастване на собствения капитал, освен онова, което подлежи на разпределяне между собствениците на капитала, и преоценката, отразена в собствения капитал. В по-общ аспект приходите могат да се дефинират като нарастване на стойността на икономическата изгода за организацията през отчетния период, чрез придобиване или подобрене на активи, или намаляване стойността на пасивите. Разходите от своя страна могат да се определят като намаляване на икономическата изгода през отчетния период под формата на извеждане извън предприятието или намаляване на активите, или увеличаване на пасивите, което води до намаляване на собствения капитал, отделно от това, което подлежи на разпределяне между собствениците на капитала, и преоценката, отразена в собствения капитал. Или казано по друг начин разходите са намаление на стойността на икономическата изгода за предприятията през отчетния период, чрез намаление на активите или увеличение на задълженията. Въвеждането на предходните термини е от значение при правилното разбиране на същността на печалбата и загубата, поради причината, че финансовият резултат е в пряка зависимост от размера на реализираните приходи и разходи в организацията. **Счетоводният финансов резултат** представлява разлика между приходите и разходите на организацията, преди

<sup>100</sup> По-подробно виж: Търговски закон, Обн. ДВ. бр.48 от 1991 г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 33 от 2019 г., чл. 246.

намаляването ѝ с начислените разходи за данъци. В този смисъл счетоводната печалбата представлява превишение на размера на приходите над размера на реализираните разходи преди данъчното ѝ преобразуване. Счетоводната загубата представлява превишение на размера на разходите над размера на приходите, преди счетоводният финансов резултат да е преминал през механизма на данъчното преобразуване. Данъчното преобразуване е механизъм при който част от счетоводните приходи и разходи на организацията не се признават за данъчни цели по реда на ЗКПО<sup>101</sup>. Следователно **данъчният финансов резултат** представлява преобразуване на счетоводния финансов резултат, чрез използването на т. нар „данъчни постоянни разлики“ и „данъчни временни разлики“. Данъчните постоянни разлики представляват счетоводни приходи и разходи, които еднократно се отразяват върху облагаемата печалба и никога повече не участват при нейното определяне. Данъчните временни разлики възникват, когато приход или разход се признава за данъчни цели в година, различна от годината на счетоводното им отчитане. Те не се признават в годината на счетоводното им начисляване и оказват влияние върху данъчния финансов резултат повече от един отчетен период. Ясното разбиране на разликата между данъчния и счетоводния финансов резултат е от огромно значение за мениджърския персонал на организацията. Това е така, защото **дадена организация в края на отчетния период може да излезе на счетоводна загуба, а в същото време на данъчна печалба. В случая организацията дължи данък печалба в срокове и размери, определени в националното ни законодателство.** Обратната алтернатива също е валидна – организацията да излезе на счетоводна печалба, а в същото време на данъчна загуба. На базата на правилното определяне на счетоводния и данъчен финансов резултат организацията навременно може да вземе решения по повод започването, продължаването или прекъсването на даден иновационен проект.

**Пример:** В края на отчетния период счетоводните приходи, реализирани от предприятие „Омега“ са в размер на 107 000 лв. Счетоводните разходи за същия период са в размер на 100 000 лв. В годишната данъчна декларация счетоводителят на организацията посочва, че 2000 лв. от счетоводните разходи не са признати за данъчни цели и съответно представляват данъчна постоянна разлика. Със сумата на непризнатите за данъчни цели разходи счетоводителят преобразува счетоводния финансов резултат в посока неговото увеличение. Какъв е данъчния финансов резултат и каква е сумата на корпоративния данък, който се дължи от предприятието, като се има предвид, че за разглеждания период данъчната ставка е 10%?

**Решение:** Счетоводният финансов резултат е разликата между счетоводните приходи и разходи, следователно за целите на нашия пример той е: 107 000 лв. – 100 000 лв. = 7 000 лв. Поради причината, че приходите са повече от разходите, то счетоводният финансов резултат е счетоводна печалба в размер на 7 000 лв. За данъчни цели счетоводителят е установил, че с 2000 лв. от разходите следва да се преобразува счетоводния финансов резултат. В случая към определената счетоводна печалба от 7 000 лв. следва да се прибави и сумата на непризнатите разходи (2000 лв.), за да се определи какъв е данъчният финансов резултат. Следователно 9 000

<sup>101</sup> Закон за корпоративното подоходно облагане, Обн. ДВ. бр. 105 от 2006г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 24 от 2019 г., чл. 22.

лв. е размерът на данъчната печалба за разглеждания период. Дължимият корпоративен данък се изчислява като данъчната основа се умножи по съответната данъчна ставка:  $9\,000 \text{ лв.} \times 10\% = 900 \text{ лв.}$  При посочените условия предприятието дължи корпоративен данък в размер на 900 лв.

**Пример:** В края на отчетния период счетоводните приходи, реализирани от предприятие „Ламда“ са в размер на 100 000 лв. Счетоводните разходи за същия период са в размер на 107 000 лв. В годишната данъчна декларация счетоводителят на организацията посочва, че 12 000 лв. от счетоводните разходи не са признати за данъчни цели и съответно представляват данъчна постоянна разлика. Със сумата на непризнатите за данъчни цели разходи счетоводителят преобразува счетоводния финансов резултат в посока неговото увеличение. Какъв е данъчният финансов резултат и каква е сумата на корпоративния данък, който се дължи от предприятието, като се има предвид, че за разглеждания период данъчната ставка е 10%?

**Решение:** Счетоводният финансов резултат е разликата между счетоводните приходи и разходи, следователно за целите на нашия пример той е:  $100\,000 \text{ лв.} - 107\,000 \text{ лв.} = -7\,000 \text{ лв.}$  Поради причината, че разходите са повече от приходите, то счетоводният финансов резултат е счетоводна загуба, в размер на 7000 лв. За данъчни цели счетоводителят е установил, че с 12 000 лв. от разходите следва да се преобразува счетоводния финансов резултат. В случая към определената счетоводна загуба от - 7 000 лв. следва да се прибави и сумата на непризнатите разходи (12 000 лв.), за да се определи какъв е данъчният финансов резултат. Следователно 5 000 лв. е размерът на данъчната печалба за разглеждания период. Дължимият корпоративен данък се изчислява като данъчната основа се умножи по съответната данъчна ставка:  $5\,000 \text{ лв.} \times 10\% = 500 \text{ лв.}$  При посочените условия въпреки, че предприятието реализира счетоводна загуба, то дължи корпоративен данък в размер на 500 лв.

**Пример:** В края на отчетния период счетоводните приходи, реализирани от предприятие „Ламда“ са в размер на 100 000 лв. Счетоводните разходи за същия период са в размер на 107 000 лв. В годишната данъчна декларация счетоводителят на организацията посочва, че 2 000 лв. от счетоводните разходи не са признати за данъчни цели и съответно представляват данъчна постоянна разлика. Със сумата на непризнатите за данъчни цели разходи счетоводителят преобразува счетоводния финансов резултат в посока неговото увеличение. Какъв е данъчният финансов резултат и каква е сумата на корпоративния данък, който се дължи от предприятието, като се има предвид, че за разглеждания период данъчната ставка е 10%?

**Решение:** Счетоводният финансов резултат е разликата между счетоводните приходи и разходи, следователно за целите на нашия пример той е:  $100\,000 \text{ лв.} - 107\,000 \text{ лв.} = -7\,000 \text{ лв.}$  Поради причината, че разходите са повече от приходите, то счетоводният финансов резултат е счетоводна загуба, в размер на 7000 лв. За данъчни цели счетоводителят е установил, че с 2 000 лв. от разходите следва да се преобразува счетоводния финансов резултат. В случая към определената счетоводна загуба от - 7 000 лв. следва да се прибави и сумата на непризнатите разходи (2 000 лв.), за да се определи какъв е данъчният финансов резултат. Следователно на база наличните данни размерът на данъчната загуба за разглеждания период е 5 000 лв. Поради

причината, че предприятието реализира данъчна загуба за разглеждания период, то корпоративен данък не се дължи.

В процеса на осъществяване на дейността си или при изпълнение на научноизследователски проект организациите могат да привличат чужди средства под формата на заеми. Заемите са част от привлечения капитал на организацията. **Привлеченият капитал** представлява паричен израз на тази част от активите, собственост на организацията, която още не е издължена на кредиторите. Той е задължения на организацията към трети лица, които тя трябва да възстанови след изтичане на падежа им, като използва наличните си парични средства<sup>102</sup>. На база класификационния признак „срок на погасяване“, заемите се разграничават на краткосрочни и дългосрочни. Дългосрочните заеми са временно привлечени чужди средства в левове и/или валута, които се използват за осъществяване на дейността на организацията или изпълнение на научноизследователски проект със срок за погасяване над 12 месеца (повече от един отчетен период). Заемите, които са отпуснати на организацията от трети лица за срок до 12 месеца (в рамките на един отчетен период) се класифицират като краткосрочни. Следва да се отбележи, че задълженията представляват пасиви за организацията. **Пасивите** са съществуващо задължение на предприятието, което произтича от минали събития и чието погасяване ще доведе до:

- Намаляване на активи, носители на икономическа изгода.
- Възникване на задължения.

На база класификационния признак „срок на погасяване“, пасивите се разграничават на краткосрочни и дългосрочни. Дългосрочните пасиви са временно привлечени чужди средства в левове и/или валута, които се използват за осъществяване на дейността на организацията или изпълнение на научноизследователски проект, и които имат срок за погасяване над 12 месеца (повече от един отчетен период). Дългосрочни пасиви са например банковите заеми със срок на погасяване над 1 година; облигационни заеми; задължения към свързани предприятия и др. Пасивите, които са отпуснати на организацията от трети лица за срок до 12 месеца (в рамките на един отчетен период) се класифицират като краткосрочни. Краткосрочни пасиви са и всички останали задължения, които организацията следва да уреди в рамките на 1 година от датата на съставяне на годишния финансов отчет. Краткосрочни пасиви са например банковите овърдрафти; дължимите дивиденди; дължимите данъци върху доходите; начислените, но неизплатени трудови възнаграждения на работници и служители; дължими суми към доставчици и др. Към пасивите следва да се отнесат и **приходите за бъдещи периоди**. Те могат да са с краткосрочен или дългосрочен характер и представляват постъпления в предприятие през текущия период, които обаче следва да се използват за финансиране на разходи през следващи отчетни периоди.

В състава на привлечените източници за финансиране на дейността на организациите с иновационна дейност следва да се включат и **финансиранията**. Те най-общо представляват безвъзмездно получени средства под формата на дарения, държавни помощи, субсидии и дотации.

---

<sup>102</sup> По подробно виж: Башева, Сн., Е. Миланова, Б. Йонкова, Д. Петрова, Р. Пожаревска. (2013). Основи на счетоводството, ИК на УНСС, С., с. 206.

Средствата, получени за осъществяване на иновационен проект по линия на европейските фондове и рамкови програми също се третират в качеството си на финансиране. Поради тази причина по – нататък в текста счетоводното признаване и отчитане на финансиранията са разгледани в отделна тема.

#### **4. СТОПАНСКИТЕ ОПЕРАЦИИ КАТО ОБЕКТ НА СЧЕТОВОДНАТА ОТЧЕТНОСТ**

Като следващ обект на счетоводството може да се разгледат стопанските операции и процеси. Стопанската операция представлява конкретно изменение в активите и източниците на тяхното възникване. Стопанският процес е съвкупност от взаимно свързани и последователно осъществявани стопански операции<sup>103</sup>. В счетоводната теория стопанските операции се групират в четири основни типа<sup>104</sup>.

##### *1. Стопански операции от първи тип.*

Представяват изменения само в активите на организацията. В случая един актив се изменя, увеличава или намалява, за сметка на намалението или увеличението на друг актив. Пример за стопанска операция от първи тип е закупуването на изследователско оборудване за целите на иновационен проект. Оборудването е заплатено на доставчика със средства от касата на организацията. В случая изследователското оборудване е актив, който организацията придобива, докато средствата в касата са също актив, чийто размер обаче намалява.

##### *2. Стопански операции от втори тип.*

При стопанските операции от втори тип се променя размера само на пасивите в организацията. В случая пасивите следва да се разглеждат като източник за придобиване на активи. В еквивалентен аспект с предходния случай увеличението или намалението на един пасив, води до намаление или увеличение на друг пасив. Ако отново вземем предходния пример с изследователското оборудване, то операцията ще е от втори тип ако за разплащането към доставчика организацията беше използвала банков заем. При подобна хипотеза организацията ще увеличи размера на задължението си към банката, а ще намали задължението си към доставчика.

##### *3. Стопански операции от трети тип.*

При тях едновременно се увеличава стойността и на активите, и на пасивите на организацията. За да се получи стопанска операция от трети тип, то закупеното изследователско оборудване следва все още да не е платено на доставчика. В случая ще имаме увеличение на активите, защото сме придобили оборудването. Същевременно обаче ще имаме и увеличение на пасивите, защото ще имаме съществуващо задължение към доставчик, което подлежи на изплащане.

##### *4. Стопански операции от четвърти тип.*

---

<sup>103</sup>Башева, Сн., Е. Миланова, Б. Йонкова, Д. Петрова, Р. Пожаревска. (2013). Основи на счетоводството, ИК на УНСС, С., с. 37.

Стопанските операции от четвърти тип предизвикват намаление на активите на организацията, заедно с намаление на пасивите. Ако приемем, че оборудването е купено през месец октомври, а е платено през месец декември, то през месеца на плащането на доставчика ще имаме стопанска операция от четвърти тип. В тази хипотеза имаме намаляване на активите на организацията, представени под формата на паричните ѝ средства. Същевременно имаме и намаляване на пасивите на организацията, представени като задълженията към доставчика, които организацията текущо погасява.

## **5. УСЛОВНИТЕ ВЗЕМАНИЯ И ЗАДЪЛЖЕНИЯ НА ОРГАНИЗАЦИЯТА, И ЧУЖДИТЕ СРЕДСТВА КАТО ОБЕКТИ НА СЧЕТОВОДНАТА ОТЧЕТНОСТ**

Като последни обекти на счетоводството, които ще бъдат разгледани в темата, могат да се посочат условните вземания и задължения на организацията, както и чуждите ѝ средства. Условните вземания представляват възможен актив, който е резултат от минали вече събития и чието съществуване ще се потвърди при настъпването или ненастъпването на едно или няколко несигурни бъдещи събития. Условни вземания възникват в резултат на непланирани действия, над които организацията има слаб или никакъв контрол. В еквивалентен аспект може да се посочи, че условните задължения на дадена организация с иновационна дейност представляват възможни задължения, които са резултат от минали събития. Те ще се потвърдят при настъпването или не настъпването на едно или няколко бъдещи несигурни събития, върху които предприятието има минимален или никакъв контрол. В процеса на осъществяване на своята дейност дадена организация може временно да използва и чужди средства, под формата на материални и нематериални активи. В случая обаче организацията не придобива собственост върху наетите и използвани активи. След изтичане на предварително определен срок за ползване те следва да се върнат на организацията, която първоначално ги е отдала под наем или за ползване. Пример за подобен вид активи са тези, придобити под условията на оперативен лизинг.

### **Ключови понятия**

**Актив** - контролиран или придобит от дадена организация ресурс в резултат на минали събития.

**Данъчен финансов резултат** - преобразуване на счетоводния финансов резултат, чрез използването на т. нар „данъчни постоянни разлики“ и „данъчни временни разлики“.

**Данъчни временни разлики** - възникват, когато приход или разход се признава за данъчни цели в година, различна от годината на счетоводното му отчитане.

---

<sup>104</sup> Пак там, с. 38-39.

**Данъчни постоянни разлики** - счетоводни приходи и разходи, които еднократно се отразяват върху облагаемата печалба и никога повече не участват при нейното определяне.

**Капитал** - паричният израз на стойността на притежаваните от предприятие активи, върху които то е получило право на владение, ползване и разпореждане.

**Пасив** - съществуващо задължение на организацията, което произтича от минали събития и чието погасяване ще доведе до намаляване на активи, носители на икономическа изгода и възникване на задължения за предприятието.

**Предмет на счетоводството** - имущественото състояние на предприятието, неговият произход и изменения.

**Стопанска операция** - конкретно изменение в активите и източниците на тяхното възникване.

**Стопански процес** - съвкупност от взаимно свързани и последователно осъществявани стопански операции.

**Счетоводен метод** - система от способности, които осигуряват единно, непрекъснато, взаимосвързано и обективно отражение на обектите на отчитане.

**Счетоводен финансов резултат** - разлика между приходите и разходите на организацията, преди намаляването ѝ с начислените разходи за данъци.

### ***Въпроси за самоподготовка***

*1.Посочете кой е предмета и метода на счетоводството.*

*2.Посочете кои са основните обекти на счетоводството:*

А) Стопанските средства; източниците на стопански средства; стопанските операции и процеси; чуждите средства; условните вземания и задължения.

Б) Активите; пасивите и собствения капитал.

В) Приходите; разходите и финансовия резултат.

Г) Стопанските средства; източниците на стопански средства; стопанските операции и процеси.

Д) Чуждите средства; собствения капитал; условните вземания и задължения.

*3. Коментирайте какво разбирате под термините „актив“; „пасив“; „приход“; „разход“; „счетоводен финансов резултат“; „данъчен финансов резултат“.*

*4.През месец май 2019 година предприятие „Иновации“ ООД закупува оборудване за целите на научноизследователски проект. Стойността на оборудването е 50 000 лв. За закупеното*

оборудване е издадена фактура от доставчик, в която е посочено, че сумата следва да бъде платена от „Иновации“ ООД по разплащателната сметка на доставчика. Оборудването е счетоводно въведено в състава на активите на предприятието. Към месец юни 2019 година задължението към доставчика още не е платено. Посочете верния отговор:

А) Стопанската операция, която следва на база издадената фактура е от първи тип. В случая имаме увеличение на един актив, за сметка на намаление на друг актив.

Б) Стопанската операция, която следва на база издадената фактура е от втори тип. В случая имаме увеличение на един пасив, за сметка на намаление на друг пасив.

В) Стопанската операция, която следва на база издадената фактура е от трети тип. В случая имаме увеличение на един актив и същевременно увеличение на пасив.

Г) Стопанската операция, която следва на база издадената фактура е от четвърти тип. В случая имаме намаление на един актив и същевременно намаление на пасив.

Д) Стопанската операция, която следва на база издадената фактура е от пети тип. В случая имаме намаление на един актив, за сметка на увеличение на пасив.

5.Посочете вярното определение:

А) Пасивите са съществуващо задължение на организация, което произтича от минали събития и чието погасяване ще доведе до увеличаване на активи, носители на икономическа изгода и възникване на задължения.

Б) Привлеченият капитал представлява паричен израз на тази част от активите, собственост на организация, която е издължена на кредиторите.

В) Финансиранията са безвъзмездно получени в организация средства под формата на дарения, държавни помощи, субсидии и дотации.

Г) Разходите представляват нарастване на стойността на икономическата изгода за организация през отчетния период, чрез придобиване или подобрене на активи, или намаляване стойността на пасивите.

Д) Капиталът е паричен израз на стойността на притежаваните от предприятие активи, върху които то не е получило право на владение, ползване и разпореждане.



## Глава седма

### СЧЕТОВОДНА ПОЛИТИКА И ИНДИВИДУАЛЕН СМЕТКОПЛАН НА ОРГАНИЗАЦИЯ С ИНОВАЦИОННА ДЕЙНОСТ

#### Учебни цели

**С усвояване на темата ще можете:**

- **Да коментирате ролята и значението на счетоводната политика в организация, осъществяваща иновационна дейност.**
- **Да определите основните счетоводни принципи.**
- **Да обосновате ролята на индивидуалния сметкоплан на организациите.**
- **Да определите и разграничите системите за класификация на сметките в индивидуалния сметкоплан.**
- **Да коментирате изискванията при съставяне на индивидуален счетоводен сметкоплан за целите на иновационни проекти и дейности.**

#### 1. СЪЩНОСТ И ЗНАЧЕНИЕ НА СЧЕТОВОДНАТА ПОЛИТИКА

Всяка организация, извършваща иновационни дейности, в началото на отчетния период следва да разработи своя *индивидуална счетоводна политика*. Счетоводната политика е съвкупност от принципи, изходни предположения, концепции, правила, бази и процедури, възприети от предприятието за отчитане на неговата дейност и за представяне на информацията във финансовите отчети<sup>105</sup>. Процесът на нейното техническо изготвяне и прилагане е задача на счетоводния персонал. *Утвърждаването и спазването на счетоводната политика обаче е отговорност на управителя* на предприятието, поради което той следва да е наясно с нейната същност и елементи. Счетоводната политика е вътрешен нормативен документ, като съществените счетоводни политики на предприятието подлежат на обявяване в приложението към годишните финансови отчети. Следователно може да се твърди, че счетоводната политика е основополагаща не само за целите на текущото счетоводно отчитане, но и за годишното счетоводно приключване.

Разработването на съвременните модели на счетоводна политика, независимо от техния вид и индивидуална характеристика трябва да бъде съобразено най-вече с изискванията на специфичните и общи нормативни актове<sup>106</sup>. Специфичните нормативни актове представляват

<sup>105</sup> НСС1 „Представяне на финансови отчети“, Обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., посл. изм. и доп. ДВ. бр.3 от 2016 г. т.25.1.

<sup>106</sup> По - подробно виж: Аверкович, Ек. (2012). Счетоводна политика на нефинансовите предприятия, Фабер.

законите, произтичащи от счетоводното законодателство и регламентиращи основните изисквания за разработване модела на счетоводната политика. При формиране на счетоводната политика специфичните нормативни актове се приемат буквално. Към тях се отнасят:

- -Закона за счетоводството.
- Закона за независимия финансов одит.
- Националните стандарти за финансовите отчети на малките и средни предприятия (НСС).
- Международни стандарти за финансови отчети (МСС).
- Примерния национален сметкоплан (приет от Националния съвет по счетоводство на основание разпоредбите на Закона на счетоводството).

Общите нормативни актове се отнасят до възможностите за създаване и функциониране на предприятията, като за разлика от специфичните те не се приемат изцяло, а служат за извеждане само на някои принципи и правила, на базата на които се създава модела на счетоводната политика. Като общи нормативни актове могат да се посочат:

- Търговския закон.
- Закона за корпоративното подоходно облагане.
- Закона за облагане на доходите на физическите лица.
- Кодекса на труда.
- Закона за бюджета на общественото осигуряване.
- Закона за местните данъци и такси.
- Закона за данъка върху добавената стойност.
- Закона за акцизите и др

По същество предходно посочените нормативни актове са основополагащи за счетоводната отчетност. Независимо дали се приемат буквално или служат за извеждане на някои принципи и правила, те са изходно начало както за текущото счетоводно отчитане, така и за целите на годишното приключване.

Присъединяваме се към мненията на Е. Миланова, Н. Орешаров<sup>107</sup> и В. Станева<sup>108</sup>, че счетоводната политика не е синоним на организацията на счетоводството и смятаме, че документът е модел на законосъобразно счетоводно поведение на дадена организация, поради което той не следва да поставя организационни въпроси в своето съдържание. Въпреки, че счетоводната

---

<sup>107</sup> Миланова, Е., Н. Орешаров. (2012). Счетоводна политика и финансови отчети на предприятието, ИК на УНСС, С, с.82.

<sup>108</sup> Станева, В. и колектив. (2017). Съдържателни аспекти по прилагането на промени в счетоводната политика и счетоводните приблизителни оценки в предприятията от нефинансовия сектор, Икономиката на България и Европейския съюз: наука и бизнес, ИК на УНСС, С., с. 246.

политика не следва да се възприема като синоним на организацията на счетоводството в предприятието, нейното разработване се обуславя от наличието на няколко организационни етапа, пряко свързани със съдържанието ѝ. Коректното идентифициране и преминаване през тези етапи, на събиране на факти и данни за състоянието на отчетно обособената единица, е предпоставка за разработването на надежден и пълен във всички съществени аспекти модел на счетоводна политика. Не съществува строго определена поредност или законодателно изискване при определяне на етапите на разработка, поради което това е въпрос на решение от страна на съставителя. Като най-съществени етапи при разработка, допълнение и изменение на вече съществуващ модел на счетоводна политика на предприятие, което извършва научни изследвания и иновации може да се обособят (виж Фигура 7.1.):

- *Проучване на външната среда* с цел установяване на потенциални заплахи или изменения, които биха довели до промяна в счетоводната политика. Целта на подобно проучване е определяне на фазите на икономическия цикъл, в който се намира страната и предприятието, и разработване на дефанзивна, стабилизационна или експанзивна счетоводна политика.
- *Анализ на разполагаемите дълготрайни активи*. По-конкретно този етап се отнася до преценка относно ефективността на приложимите методи за първоначална и последваща оценка, както и определяне на възможността за бъдеща промяна в използването на активите (като например модернизация, консервиране и т.н.).
- *Анализ на прилаганата амортизационна политика*. Подходящо е да се направи анализ най-вече на избрания метод на амортизация с оглед използването на друг по-подходящ метод, съответстващ на полезността от употребата на активите. Следва да се отбележи, че избраният метод на амортизация може да се използва за целите на постепенното увеличаване на разходите, съответстващи на намаления брой приходи или при съпоставяне на приходите с разходите и реалния финансов резултат. Това оказва пряко въздействие върху политиката на предприятието най-вече в период на икономически спад или експанзия.
- *Анализ на краткотрайните активи на предприятието*. С най-голямо значение по време на този етап е извършване на анализ относно полезността на прилагания от предприятието модел на калкулиране. Избраният метод има най-вече ефект върху себестойността на продукцията на труда, оптимизиране на вложените в производството ресурси и ценообразуването като цяло. Съществено по време на етапа е и преразглеждане на метода за оценка на намалението на стоково-материалните запаси. Избраният метод по същество има пряко влияние върху отчетените от предприятието разходи и съответно крайния финансов резултат.
- *Преразглеждане на социалната политика и кадровия потенциал на предприятието*, с цел определяне на необходимостта от промени в начислените възнаграждения и отнесените към тях социални, здравни и данъчни задължения.
- *Преразглеждане на критериите за аналитичното отчитане на приходите и разходите*, свързани с дейността на предприятието. По-конкретно обект на анализ следва да са критериите за признаване на приходите и разходите.

- *Проучване на стратегията на предприятието за бъдещето.* Определянето на мисията и визията на ръководството за развитието на организацията може да подпомогне при избор на такива елементи на счетоводната политика, които да са в съответствие с дългосрочните цели на управленския персонал. Така например ако организацията планира разширяване на дейността си и излизане на нови пазари, то е подходящо въвеждането на константно-дегресивния нелинеен метод на амортизация на дълготрайните материални и нематериални активи. Навременното въвеждане на метода и оповестяването му в счетоводната политика дава информация на потребителите на отчетите, че организацията е във фаза на „възход“.
- *Запазване, промяна или актуализация на счетоводната политика.* В резултат на направените оценки и анализи от предходно идентифицираните етапи са възможни три основни решения на съставителя на счетоводната политика. В първия случай може да се вземе решение за доброволна промяна в счетоводната политика, ако промяната ще доведе до по-подходящо представяне на събитията или сделките във финансовите отчети на организацията<sup>109</sup>. Това следва да се извърши в съответствие с изискванията на приложимите счетоводни стандарти<sup>110</sup>. При втория случай става дума за усъвършенстване или актуализация на счетоводната политика, която по същество не се третира за промяна<sup>111</sup> или е възможна промяна в приблизителната счетоводна оценка<sup>112</sup>. Третият случай не изисква конкретни мерки от страна на съставителите поради липсата на необходимост от промяна или актуализация на текущо приложимия модел на счетоводна политика.
- *Контролиране изпълнението на заложените в счетоводната политика принципи, бази, практики и правила.* Ефективността на този етап може да намери най-голямо проявление в случай на промяна в счетоводната политика или въвеждане на счетоводни обекти, чието признаване и отчитане е ново за персонала на предприятието.

<sup>109</sup> НСС 8 „Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., изм. ДВ. бр. 86 от 2007 г., т.8.1.

<sup>110</sup> По-подробно виж: МСС 8 „Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки“, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм. и допъл. Регламент (ЕО) № 70/2009 на Комисията от 23 януари 2009 г., пар. 19 - 27; НСС 8 „Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. ДВ. бр. 86 от 2007 г., т. 8.3.1-8.4.2.

<sup>111</sup> Не е промяна на счетоводната политика: приемането на счетоводна политика за събития и сделки, които се различават по същество от случилите се преди това събития или сделки, и приемането на нова счетоводна политика за събития и сделки, които не са се случвали преди това или са били незначителни. НСС 8 „Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., изм. ДВ. бр.86 от 2007г., т. 8.2.

<sup>112</sup> Промяна в счетоводна приблизителна оценка е корекция на балансовата стойност на даден актив или пасив или сумата на периодичното потребление на даден актив. Тя е получена след оценка на сегашното състояние и очакваните бъдещи изгоди и задължения, свързани с активите и пасивите. Промени в счетоводните приблизителни оценки настъпват в резултат на нова информация или ново развитие и в тази връзка не се третират като корекции на грешки. Приблизителната оценка се прави въз основа на последната налична сигурна информация, например негодност на материалните запаси. Дадена приблизителна оценка трябва да се преразгледа в случай, че се променят обстоятелствата, на които тя се базира или при получаване на допълнителна информация. Този тип оценка не се базира на минал период и не се третира като корекция на грешка. По-подробно виж: Станева, В. и колектив. (2017). Съдържателни аспекти по прилагането на промени в счетоводната политика и счетоводните приблизителни оценки в предприятията от нефинансовия сектор, Икономиката на България и Европейския съюз: наука и бизнес, ИК на УНСС, С., с. 253; Миланова, Е., Н. Орешаров. (2012). Счетоводна политика и финансови отчети на предприятието, ИК на УНСС, С. с.96-97.

Предложените етапи следва да се разглеждат като един непрекъснат процес на усъвършенстване на вече съществуваща счетоводна политика в организациите. Подходящо е те да се осъществяват паралелно или последователно от съставителя на документа в началото на всеки отчетен период, за да може информацията от счетоводната политика да бъде навременно сведена до заинтересованите лица. В случая се визират преките вътрешни изпълнители на отделните дейности, имащи проявление в счетоводната политика.



**Фигура 7.1. Етапи за промяна или актуализация на вече разработен модел на счетоводна политика**

Източник: Георгиева, Д. (2018). Счетоводна политика на юридически лица с нестопанска цел – теория и практика, МВБУ, Ботевград, с. 38

Разработването на счетоводна политика е подчинено на определени принципи, чрез които се постига стандартизация в счетоводната отчетност. Прилагането на счетоводните принципи допринася за разбираемостта, надеждността, уместността и сравнимостта на информацията в счетоводните отчети на организацията. Основни принципи, на основата на които следва да се изготвят финансовите отчети на предприятията с иновационна дейност са:

1. **Начисляване** - приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти. Приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят. При съставяне на периодични финансови отчети информацията за активите и пасивите, приходите и разходите се формира на база текущо начисляване, а не на база паричен поток. По този начин потребителите на информация получават данни както за минали събития, така и за бъдещи задължения. Извън

принципа на текущото начисляване е отчитането на движението на паричните потоци (отчет за паричния поток).

**2. Действащо предприятие** - приема се, че предприятието е действащо и ще остане такова в предвидимо бъдеще. В случая предприятието няма нито намерение, нито необходимост да ликвидира или значително да намали обема на своята дейност. При ликвидация за изготвянето на финансовите отчети следва да се приложи ликвидационна или друга подобна счетоводна база.

**3. Предпазливост** – на базата на посочения принцип се оценяват и отчитат предполагаемите рискове и очакваните евентуални загуби при счетоводното третиране на стопанските операции. Целта е да се получи действителен финансов резултат. В случая нито един съществен актив не следва да се представи в счетоводния баланс по стойност, по-голяма или по-малка от възстановимата стойност на актива към датата на отчета. Също така всички рискове и очаквани загуби следва да участват при формиране на финансовия резултат чрез признаване на разходите в момента на възникването им и чрез признаване на приходите при тяхното осъществяване. Принципа се реализира чрез корекция на стойността на активите и пасивите при съставяне на годишния финансов отчет (ГФО).

**4. Предимство на съдържанието пред формата** – при спазване на принципа сделките и събитията се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма.

**5. Последователност на представянето и сравнителна информация** - представянето и класификацията на статиите във финансовите отчети, счетоводните политики и методите на оценяване се запазват и прилагат последователно и през следващите отчетни периоди с цел постигане на сравнимост на счетоводните данни и показатели на финансовите отчети.

**6. Независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс** - всеки отчетен период се третира счетоводно сам за себе си, независимо от обективната му връзка с предходния и със следващия отчетен период. Данните на финансовия отчет в началото на текущия отчетен период трябва да съвпадат с данните в края на предходния отчетен период.

**7. Същественост** - предприятието представя поотделно всяка съществена група статии с подобен характер. Обединяване на суми по статии с подобен характер се допуска, когато сумите са несъществени или обединяването е направено с цел постигане на по-голяма яснота. Сумата по статия е съществена, ако пропуските и неточното представяне на позицията биха могли да повлияят върху икономическите решения на ползвателите, взети въз основа на финансовите отчети, или биха довели до нарушаване на изискването за вярно и честно представяне на имущественото и финансовото състояние, финансовите резултати от дейността, промените в паричните потоци и в собствения капитал.

**8. Оценяването на позициите, които са признати във финансовите отчети**, се извършва по цена на придобиване, която може да е покупна цена или себестойност или по друг метод, когато това се изисква в приложимите счетоводни стандарти.

9. **Компенсиране** - предприятието не извършва прихващания между активи и пасиви или приходи и разходи и отчита поотделно както активи и пасиви, така и приходи и разходи.

При разработване на модел на счетоводна политика всяка организация следва да се основава на факта, че тя е по същество съвкупност от отделни елементи, представляващи отделни счетоводни политики за всеки един от обектите в предприятието, както и при представяне на информация с общо предназначение във финансовите отчети<sup>113</sup>. Изборът на тези елементи обуславя индивидуалния характер на счетоводната политика дори и за предприятия със сходна икономическа дейност в един и същи отрасъл. *В случай, че дадено предприятие извършва научни изследвания и иновационни дейности, финансирани със средства от ЕС, то е необходимо разработването на специфични елементи в счетоводната политика, които са в съответствие с приложимото законодателство и правилата на съответната Оперативна програма.*

## **2. СЪЩНОСТ И ХАРАКТЕРНИ ОСОБЕНОСТИ НА СЧЕТОВОДНИЯ СМЕТКОПЛАН**

Текущото счетоводно отчитане на дейността на организациите с иновационна дейност, следва да се реализира не само на базата на утвърдена от ръководството индивидуална счетоводна политика, но и на основата на индивидуален счетоводен сметкоплан. Сметкопланът представлява систематизиран списък на счетоводни сметки<sup>114</sup>, който дадена организация използва в процеса на счетоводно отчитане на дейността си<sup>115</sup>. Индивидуалният сметкоплан е основен елемент на приложимата индивидуална счетоводна политика. По тази причина достоверното му разработване има значение за коректното отчитане на иновационни проекти, както и за цялостната счетоводна отчетност в организацията.

Утвърденият примерен национален сметкоплан може да се използва като основа за съставяне на индивидуалния сметкоплан на организациите с иновационна дейност<sup>116</sup>. В зависимост от вида, продължителността и видовете дейности по даден иновационен проект предприятието следва да определи коя система за класификация на сметки ще използва при формиране на своя индивидуален сметкоплан. При прилагане на критерия „брой на разрядите и позициите на шифриране на разделите, групите и сметките“, се прилагат три системи за класификация на сметките в индивидуалния сметкоплан – базова, съкратена и разгърната.

- Съкратената система по своята същност е изградена само от раздели и групи сметки.

<sup>113</sup> Белбелова, Л. (2003). Елементи на счетоводната политика, сп. Счетоводство плюс, бр.3, с. 22.

<sup>114</sup> Счетоводна сметка е средство, чрез което се получава непрекъсната, синтетична и аналитична информация за състоянието и развитието на дадена организация. Всяка счетоводна сметка отразява връзката, в парична форма, между началното състояние, измененията под влияние на стопанските операции и крайното състояние на даден обект. Счетоводните сметки обхващат информация за ресурсите на организацията и техните източници, стопанскоправните отношения, стопанските процеси и икономическите резултати. Всяка сметка служи за отразяване на информацията за отделен стопански обект. Сметките са изградени от две страни- лявата е дебит, а дясната-кредит. Дебитът за активните сметки е увеличение, а за пасивните – намаление. Кредитът за активните е намаление, а за пасивните – увеличение.

<sup>115</sup> Петров, Л. (2011). Основи на счетоводството, Мартилен, С., с.156.

<sup>116</sup> Приет от Националния съвет по счетоводство на 13 юни 2002 г.

**Пример за съкратена система:**

Раздел 1 „СМЕТКИ ЗА КАПИТАЛИ“  
Група 10 „Капитал“  
Група 11 „Капиталови резерви“  
Група 12 „Финансови резултати“  
Група 15 „Получени заеми“ и т.н.

- За базовата система е характерно, че тя е формирана от раздели, групи сметки и сметки с три разряден шифър.

**Пример за базова система:**

Раздел 1 „СМЕТКИ ЗА КАПИТАЛИ“  
Група 10 „Капитал“  
Сметка 101 „Основен капитал, изискващ регистрация“  
Сметка 102 „Основен капитал, неизискващ регистрация“  
Сметка 103 „Ликвидационен капитал при несъстоятелност и ликвидация“  
Сметка 104 „Капитал на предприятия с нестопанска дейност“  
Сметка 105 „Премии, свързани с капитал“  
Сметка 106 „Отбиви/сконто/, свързани с капитал“  
Група 11 „Капиталови резерви“  
Сметка 111 „Общи резерви“  
Сметка 112 „Резерви от последваща оценка на дълготрайни активи“  
Сметка 113 „Резерви от последваща оценка на краткотрайни активи“  
Сметка 114 „Резерви от последваща оценка на финансови инструменти“  
Сметка 115 „Резерви от емисия на акции“  
Сметка 119 „Други резерви“ и т.н.

- Разгърнатата система включва раздели, групи сметки, синтетични сметки с три, четири и пет цифрена номерация.

**Пример за разгърнатата система:**

Раздел 1 „СМЕТКИ ЗА КАПИТАЛИ“  
Група 10 „Капитал“  
Сметка 101 „Основен капитал, изискващ регистрация“  
Подсметка 1011 „Дялове на съдружници“  
Аналитична сметка 1011/1 „Съдружник Иван Иванов“  
Аналитична сметка 1011/2 „Съдружник Петър Петров“  
Аналитична сметка 1011/3 „Съдружник Георги Георгиев“



<p>Сметка 102 „Основен капитал, неизискващ регистрация“</p> <p>Сметка 103 „Ликвидационен капитал при несъстоятелност и ликвидация“</p> <p>Сметка 104 „Капитал на предприятия с нестопанска дейност“</p> <p>Сметка 105 „Премии, свързани с капитал“</p> <p>Сметка 106 „Отбиви/сконто/, свързани с капитал“ и т.н.</p>
--

Изборът на подходяща система за класификация на сметките пряко зависи от регламентираните в счетоводната политика принципи и правила за счетоводно отчитане на имуществото и дейността на отделната организация. В случаите, когато за отчитане на обект са необходими повече нива на счетоводна отчетност е подходящо индивидуалният сметкоплан да е изграден на основата на комбинация между базовата и разгърната система. Допуска се при създаване на индивидуален сметкоплан на организация да се добавят отделни сметки към разделите и групите, имащи специфично наименование, в зависимост от характера на дейността. Въвеждането на сметки следва да е съобразено и със съответната характеристика на групата към която се добавят. При необходимост и с цел подобряване на счетоводната отчетност е възможно индивидуалният сметкоплан да се допълва през отчетният период.

За целите на иновационен проект е подходящо да се въведат аналитични сметки за отчитане на обекти, в зависимост от степента на диференциране на информацията. Необходимо условие е аналитичните сметки да се прилагат в случаите, когато ползите от създаването им са по-малки от направените разходи за това. Възможно е и въвеждане на задбалансови сметки в зависимост от структурата и управленските потребности на организацията. В счетоводната практика най-често задбалансови сметки се използват за отчитане на чужди активи. В този случай ролята на задбалансовите сметки се свежда до допълване и поддържане на счетоводната отчетност. Броят и видът им се определя от фазата на научноизследователския процес и информационно-отчетните изисквания за верифициране на извършената от организацията дейност по проекта.

*Необходимо условие в случай на реализиране на иновационни проекти, финансирани със средства от ЕС, е поддържането на адекватна счетоводна аналитичност в рамките на съществуващата счетоводна система на бенефициента за всички свързани с проекта трансакции.* Това изисква въвеждането на синтетични и аналитични сметки, покриващи всички операции, касаещи изпълнението на проекта. За тази цел бенефициентът следва да се съобрази със заложените бюджетни параграфи и класификация, при описание на проекта, но и с приложимото законодателство за допустимост на разходите по съответната Оперативна програма. С цел оптимизиране и по-ясно счетоводно представяне на разходите по иновационни проекти е подходящо и полезно те да бъдат групирани по видове дейности, в зависимост от целите на проекта, графикът за изпълнение на дейностите и предвидените от договарящият орган бюджетни средства. Сметките, отчитащи иновационните дейности следва да бъдат разграничени и на база това дали са извършени през фазата на научноизследователската или развойна дейност на създаване на иновацията. Чрез разграничаване на отделните дейности и извършените разходи по изпълнението им се създава по-детайлна информация за предназначението на усвоените средства

по иновационните проекти. Подобна информация е от значение не само за контролните органи по проектите, които следят за правилното изразходване на безвъзмездните средства, но е и от значение за мениджърския персонал на организацията. Детайлното разпределение на изразходваните средства на база тяхното предназначение в рамките на отделните иновационни дейности оказва влияние в следните насоки:

- Намалява се възможността за грешки на етапа на създаване на информационно счетоводната отчетност по проекта.

- Подпомага за идентифицирането на научноизследователската от развойната дейност на иновацията.

- Създава предпоставки за по-точното определяне на добавената стойност на иновационния продукт.

- Дава се възможност на управленския персонал по-коректно да проследи степента на усвоеност на средствата по бюджета на проекта.

- Предоставя се по-точна информация относно изразходваните средства, което по същество би подпомогнало за оптимизиране на разходите и бъдещите решения на управленския персонал.

В заключение коректното изграждане на индивидуален счетоводен сметкоплан на организацията, съобразен със спецификите на дейността и източникът на финансиране на иновационни проекти е фактор за постигане на информационна обезпеченост. За тази цел е подходящо лица, извършващи иновации като част от цялостната си дейност, да въведат в сметкоплана си отделна група счетоводни сметки, разграничени на база счетоводно-информационните потребности на предприятието. Използването на допълнителна група за счетоводното отчитане на разходите по иновационни проекти оказва благоприятно въздействие в следните насоки:

- Намалява се вероятността от допускане на технически грешки, свързани с некоректното отчитане на проектния разход спрямо останалите разходи за останалата дейност на организацията.

- Дава се възможност на счетоводния персонал да въвежда допълнителни сметки в групата, чрез които да се разграничават извършените разходи по вид иновационна дейност. Ясното разграничаване на научноизследователската и развойната дейност от останалите дейности по иновационните проекти подпомага за коректното определяне на постигнатият резултат от иновационният процес.

- В цялостен аспект се подпомага процесът на създаване на детайлна информация за разпределението и усвояването на безвъзмездните средства по всеки иновационен проект. Подобна информация е от значение не само за целите на отчетността, но и за цялостният контрол по проектите. В този смисъл формирането на коректна счетоводна отчетност подпомага

навременното създаване на база данни, която е от значение за признаването и верифицирането на отделните разходи. В допълнение на предходното, чрез създаване на актуален информационен масив за ресурсното усвояване по фаза на иновационния процес и вид проектна дейност се дава възможност на управленския персонал на организацията да проследи разпределението на средствата. Подобни данни имат значение за управленските решения на мениджърите относно текущото и бъдещо оптимизиране на разходите по иновационни проекти.

### **Ключови понятия**

**Счетоводен сметкоплан** - систематизиран списък на счетоводни сметки, който дадена организация използва в процеса на счетоводно отчитане на дейността си.

**Счетоводна политика** - съвкупност от принципи, изходни предположения, концепции, правила, бази и процедури, възприети от предприятието за отчитане на неговата дейност и за представяне на информацията във финансовите отчети.

### **Въпроси за самоподготовка**

1. *Дайте определение на понятието „счетоводна политика“.*

2. *Посочете кои са основните счетоводни принципи при съставяне на финансови отчети на предприятия с иновационна дейност:*

А) Текущо начисляване; действащо предприятие; предпазливост; съпоставимост между приходите и разходите; предимство на съдържанието пред формата; запазване при възможност на счетоводната политика от предходния отчетен период.

Б) Текущо начисляване; действащо предприятие; предпазливост; съпоставимост между приходите и разходите.

В) Действащо предприятие; последователност на представянето и сравнителна информация; предпазливост; начисляване; независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс; същественост; компенсиране; предимство на съдържанието пред формата; оценяване на позициите, които са признати във финансовите отчети по цена на придобиване.

Г) Текущо начисляване и действащо предприятие.

Д) Текущо начисляване; действащо предприятие; предпазливост; съпоставимост между приходите и разходите; предимство на съдържанието пред формата; запазване при възможност на счетоводната политика от предходния отчетен период; независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс.

3. *Посочете грешното твърдение:*

А) Сметкопланът представлява систематизиран списък на счетоводни сметки, който дадена организация използва в процеса на счетоводно отчитане на дейността си.

Б) Съкратената система за класификация на сметките по своята същност е изградена само от раздели и групи сметки

В) Базовата система за класификация на сметките е формирана от раздели, групи сметки и сметки с три разряден шифър.

Г) Разгърнатата система за класификация на сметките включва раздели, групи сметки, синтетични сметки с три, четири и пет цифрена номерация.

Д) Всички предприятия с иновационна дейност в България са длъжни да използват един и същи счетоводен сметкоплан.

*4.Коментирайте защо е необходимо въвеждането на отделни сметки за отчитане на стопанските обекти по иновационни проекти.*

## СЧЕТОВОДНА КЛАСИФИКАЦИЯ НА АКТИВИТЕ

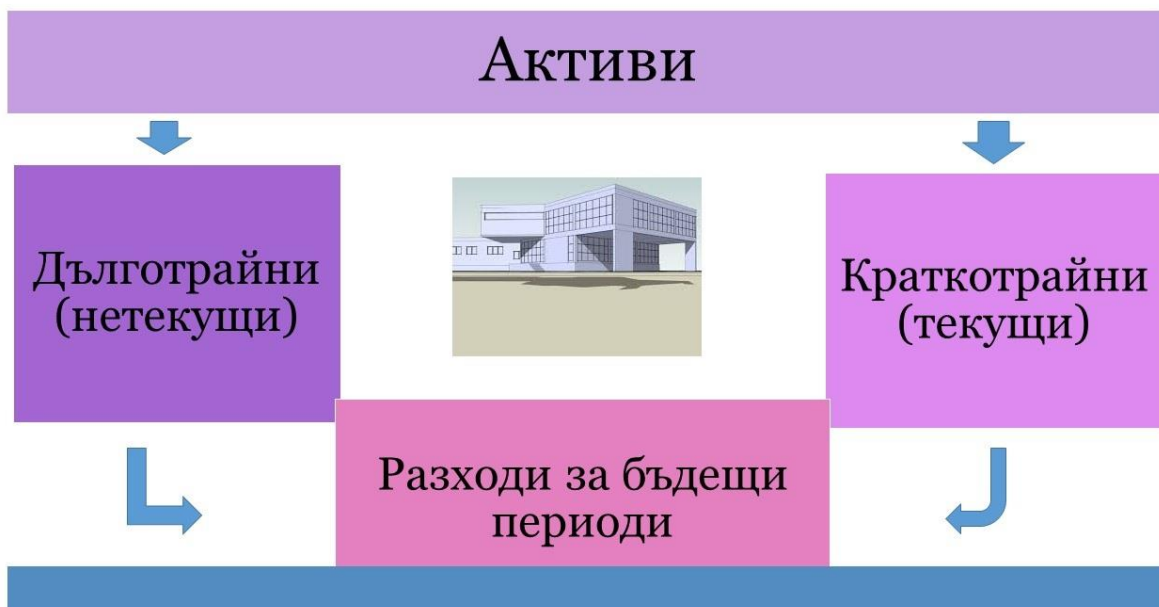
### Учебни цели

**С усвояването на материала в темата ще можете:**

- **Да разберете същността и характерните особености на дълготрайните (нетекущи) активи на организациите.**
- **Да разберете същността и характерните особености на краткотрайните (текущи) активи.**
- **Да коментирате счетоводното признаване, оценяване и отчитане на вътрешно създадените нематериални активи, в качеството им на резултат от иновационния процес.**
- **Да коментирате счетоводното отчитане на амортизацията и нейното влияние за иновационни проекти, финансирани със средства от европейските фондове и рамкови програми.**

Активите, които организациите с иновационна дейност използват в хода на осъществяване на научноизследователски проект са изключително разнообразни. Те пряко зависят както от вида на проекта, така и от очакваните резултати от неговата реализация. На тази основа една организация може да закупи оборудване в хода на научноизследователската си дейност, но може и да създаде софтуерно приложение, полезен модел, химична формула и т.н. Вида на активите, както и начините им на придобиване оказват съществено влияние върху тяхната счетоводна отчетност. От своя страна счетоводната отчетност е основополагаща за коректността на данните в информационните документи и финансови отчети. Също така може да се твърди, че недостоверната счетоводна документация е един от основните индикатори на мениджърския персонал за възникването на някакъв проблем по време на иновационния процес. Ясното разбиране на персонала в една организация относно особеностите в счетоводното отчитане на активите ще подпомогне управлението и контрола по време на отделните фази на иновацията.

В счетоводната теория съществуват множество класификации на активите. За целите на научноизследователските проекти обаче от значение е разграничението на активите на базата на тяхната продължителност на употреба. Това е така, защото иновационните проекти се осъществяват за дълъг период от време, с което най-често се свързва и високата им степен на риск. Поради тази причина тук ще се спрем само на делението на активите на база тяхната продължителност на употреба в организацията. В тази връзка на база класификационния признак „продължителност на употреба“ активите се разграничават на дълготрайни (нетекущи) и краткотрайни (текущи) (виж Фигура 8.1.).



**Фигура 8.1. Класификация на активите на база продължителността им на употреба**

Източник: автора

## **1. ДЪЛГОТРАЙНИ (НЕТЕКУЩИ) АКТИВИ**

В счетоводната литература е общоприето становището, че нетекущите активи (дълготрайни активи) са притежавани или контролирани от организацията активи, чиято реализация се очаква в рамките на повече от един отчетен период<sup>117</sup>. Поради тази причина икономическата изгода<sup>118</sup> от тях се черпи за срок по-голям от дванадесет месеца. Според формата на проявление нетекущите активи изобщо и конкретно в организацията се разграничават на: нетекущи (дълготрайни) материални активи; нетекущи (дълготрайни) нематериални активи; финансови дългосрочни активи; разходи за бъдещи периоди с дългосрочен характер.

### **1.1. ПРИЗНАВАНЕ И ОТЧИТАНЕ НА ДЪЛГОТРАЙНИТЕ МАТЕРИАЛНИ АКТИВИ**

#### **1.1.1. ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДЪЛГОТРАЙНИТЕ МАТЕРИАЛНИ АКТИВИ**

<sup>117</sup> По-подробно виж: Башева, Сн., Е. Миланова, Б. Йонкова, Д. Петрова, Р. Пожаревска. (2013). Основи на счетоводството, ИК на УНСС, С.

<sup>118</sup> Икономическата изгода представлява възможността даден актив да способства за нарастване на паричните средства или парични еквиваленти, притежавани от организацията. Ако от получаването на един актив се установи, че същият не допринася за реализирането на бъдещи икономически изгоди, то организацията не следва да го признае и счетоводно да не го отчете. Активи, които при първоначалното им признаване са носители на икономическа изгода, която може надеждно да бъде измерена, но в последствие не генерират пари или парични еквиваленти към организацията следва да бъдат отписани.

Дълготрайните материални активи (ДМА) имат натурално-веществена форма и пренасят постепенно стойността си в реализираните разходи за производство на стоки и услуги. За да бъде признат един актив като дълготраен материален, то неговата стойност следва да може да бъде надеждно изчислена, както и да се очаква бъдеща икономическа изгода от употребата му (виж Фигура 8.2.). В случаите, когато даден дълготраен материален актив е придобит на основата на финансиране от фондовете и програмите на ЕС, то аналитичната отчетност следва да бъде съобразена с целта на финансирането, дейността, за която ще се използва активът, задълженията на бенефициента по договора за финансиране и др. Един дълготраен материален актив може да бъде признат и заприходен в състава на активите на организацията, когато в счетоводната ѝ политика е определен стойностен праг на същественост. Активите, чиято стойност е под този праг, независимо дали са дългосрочни по своя характер, следва да се отразят като текущ разход за периода на придобиването им.



Фигура 8.2. Видове дълготрайни материални активи

Източник: автора

### 1.1.2. ОЦЕНЯВАНЕ НА ДЪЛГОТРАЙНИТЕ МАТЕРИАЛНИ АКТИВИ

Важен момент, свързан със създаването на счетоводна информация за активите на организацията е въпросът за тяхната оценка. Тук времевият фактор дава основание оценката на дълготрайните материални активи да се разграничи на първоначална и последваща. На първо място ще разгледаме въпросите, свързани с първоначалната оценка на дълготрайните материални активи.

Активите се оценяват и записват при тяхното придобиване или възникване по историческата им цена или друга такава, в съответствие с приложимите счетоводни стандарти. В обхвата на историческата цена попадат цената на придобиване, себестойността и справедливата цена.

Моделът за определяне на историческата цена включва три основни оценъчни бази за първоначално оценяване на активите изобщо.

- Първата оценъчна база е **цената на придобиване**. Тя се формира от покупната цена и всички преки разходи, които са необходими за привеждане на актива в работно състояние. Към тях се отнасят разходите за: проектиране и проучване; подготовка на обекта; първоначална доставка и обработка на актива; монтаж; пробна експлоатация на актива; хонорари на архитекти, инженери и др. подобни разходи. Цената на придобиване се прилага по отношение на придобити или контролирани от организацията нови активи. В случай, че цената на придобиване не е известна или не може надеждно да се определи, то следва да бъде извършена експертна оценка от лицензиран оценител, на основата на която активът се въвежда в счетоводството на организацията.

- Втората оценъчна база е **себестойността**. Тя се формира от общата сума от всички разходи, които организацията извършва за производството на единица или определен обем продукция при конкретни условия. В себестойността не се включват стойността на необичайните количества брак, административните и други общи разходи, които не са свързани с придобиването на актива, както и реализираната вътрешна печалба.

- Третата оценъчна база е **справедливата цена**. Това е цената, по която даден дълготраен материален актив може да бъде заменен при пряка сделка между продавач и купувач<sup>119</sup>. Придобити активи под формата на финансиране първоначално се оценяват по справедлива цена. По същата оценъчна база се признават и активи, установени като излишъци при инвентаризация.

В Международните стандарти за финансово отчитане са предложени три допълнителни бази за оценка на активи<sup>120</sup>. Това са текуща, реализуема и сегашна стойност. Под текуща стойност се разбира стойността на даден актив, която следва да се заплати в парични средства или парични еквиваленти при текущото придобиване на актива. Реализуемата стойност представлява стойността на актива в парични средства или парични еквиваленти, която би могла да бъде получена от текущата продажба на актива при нормални пазарни условия. Сегашната стойност е сегашната дисконтирана стойност на бъдещи нетни входящи парични потоци, които се генерират от актива в периода на неговата употреба.

За целите на вярното и честно представяне на информацията във финансовите отчети нетекущите активи подлежат на *последваща оценка*. При последващото оценяване се препоръчва използването на модела на цената на придобиване (виж Таблица 8.1.). При този модел организацията следва да съпостави балансовата стойност на активите с възстановимата<sup>121</sup> им стойност. Когато се отчете превишение на възстановимата стойност над балансовата, то създаденият на тази база преоценъчен резерв следва да бъде отнесен по сметка 112 „Резерви от последваща оценка на дълготрайни активи“. Ако в резултат на преоценка се отчете превишение на балансовата стойност на актив над възстановимата му такава, то това превишение следва да се

<sup>119</sup> Башева, Сн., Е. Миланова, Б. Йонкова, Д. Петрова, Р. Пожаревска. (2013). Основи на счетоводството, ИК на УНСС, С., с. 216.

<sup>120</sup> Международни стандарти за финансово отчитане, Общи положения.

<sup>121</sup> Възстановимата стойност на нетекущи активи представлява по-високата от справедливата стойност на актива/намалена с разходите по продажбата му/ и стойността му в употреба.



третира като загуба от обезценка. При обезценка на нетекущи активи се съставя протокол за установяване на възстановима стойност и за обезценка на активите в края на отчетния период. Изготвянето на протокола се основава на справки за изчисляване на възстановимата стойност на отделните активи или на група нетекущи активи. Обезценката на активи следва да се извърши в съответствие с изискванията на НСС 36 „Обезценка на активи“. При нейното отчитане по-високата балансова сума трябва да се намали до размера на възстановимата стойност на съответния актив или група активи.

**Таблица 8.1. Модели за последваща оценка на активи според изискванията на националните счетоводни стандарти**

Вид активи	Национални счетоводни стандарти
<b>Дълготрайни материални активи (ДМА)</b>	Според изискванията на т.7.1 от НСС 16 „Дълготрайни материални активи“ <sup>122</sup> е приет единен препоръчителен модел за последваща оценка на ДМА. При него последващата оценка се реализира по цена на придобиване, намалена с начислените амортизации и загубите от обезценка, определени по реда на НСС 36 „Обезценка на активи“ <sup>123</sup> .
<b>Дълготрайни нематериални активи</b> <sup>124</sup>	Подходите за преоценка на дълготрайни нематериални активи са предвидени в т.7.1. на НСС 38 „Нематериални активи“ <sup>125</sup> . Според текстовете на стандарта е възприет един модел за преоценка - по цена на придобиване, намалена с начислените амортизации и натрупаната загуба от обезценка, определени по реда на НСС 36 „Обезценка на активи“.
<b>Стоково-материални запаси</b>	Изисквания за последваща оценка на стоково материалните запаси са предвидени в т. 3 на НСС2 „Отчитане на стоково-материалните запаси“ <sup>126</sup> . Според текстовете на същия стандарт те следва да се оценяват по по-ниската от доставната и нетната реализируема стойност. Разликата между стойностите се отчита, като други текущи разходи за дейността.

<sup>122</sup> НСС 16 „Дълготрайни материални активи“, обн. ДВ. бр. 30 от 7 Април 2005 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г.

<sup>123</sup> НСС 36 „Обезценка на активи“, обн. ДВ. бр. 30 от 7 Април 2005 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г.

<sup>124</sup> Нематериалните активи се подлагат на преоценка сравнително рядко. Юридическото лице с нестопанска цел следва да избере модел на преоценка, който да прилага за всяка група нематериални активи, включително и за нематериални ресурси, придобити на база правителствено дарение или по линия на европейските фондове и рамкови програми. В специализираната литература се поддържа виждането, че нематериални активи, за които не съществува активен пазар, не подлежат на преоценка (по-подробно виж Башева, Сн., Р. Пожаревска, М. Маркова. (2012). Отчитане на нематериалните активи, ИК на УНСС, С, с.121-122). В тази връзка не се подлагат на последваща оценка нематериалните ресурси, класифицирани като патенти, рубрики за вестници, издателски права, търговски марки и продукти от развойна дейност, които не са обществено достъпни.

<sup>125</sup> НСС 38 „Нематериални активи“, обн. ДВ. бр. 30 от 7 Април 2005 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г.

<sup>126</sup> НСС2 „Отчитане на стоково-материалните запаси“, обн. ДВ. бр. 30 от 7 Април 2005 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г.

<b>Инвестиционни имоти</b>	<p>В НСС 40 „Отчитане на инвестиционните имоти“<sup>127</sup> са предвидени два основни модела за последващо оценяване.</p> <p>1. По цена на придобиване намалена с начислените амортизации и загубите от обезценка. Това изискване е регламентирано в т. 9 на НСС 40.</p> <p>2. По справедлива стойност към датата на преоценката, намалена с последвалите натрупани амортизации и натрупани загуби. Изискването е дадено в текстовете на параграф 8 на НСС 40.</p>
<b>Финансови активи</b>	<p>Модел на оценка на финансовите активи е възприет в НСС 32 „Финансови инструменти“<sup>128</sup>. В т. 6.1 на същия е посочено, че след първоначалното признаване на активите те следва да се оценяват по справедлива стойност, която не се коригира с очакваните разходи по продажба или друг вид освобождавания на финансовите активи.</p>

Източник: Таблицата е съставена от автора въз основа на посочените в националните счетоводни стандарти изисквания и правила за отчитане

## 1.2. ПРИЗНАВАНЕ И ОТЧИТАНЕ НА ДЪЛГОТРАЙНИ НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ

### 1.2.1. СЪЩНОСТ НА ДЪЛГОТРАЙНИТЕ НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ

Нематериалните дълготрайни активи представляват разграничими, непарични активи без физическа субстанция. Това са притежавани или контролирани от организацията активи, придобити в резултат от минали събития. Тези активи имат съществено значение при употребата им и от използването им се очаква бъдеща икономическа изгода. В специализираната литература съществува виждане, че липсата или наличието на физическа субстанция не следва да е показател за определянето на даден актив като нематериален<sup>129</sup>. В тази връзка се предлага под понятието „нематериален актив“ да се разбира права върху обектите на интелектуалната собственост, придобити ограничени вещни права и правата по експлоатация на отчетната единица, които са разграничими и могат да бъдат надеждно оценени. Те се контролират от организацията, и по същество са резултат от минали събития. Като основен фактор за признаването им следва да се посочи очакваната стопанска изгода от реализацията им<sup>130</sup>.

За целите на счетоводната отчетност в МСС 38 се приема, че **един актив се признава за нематериален, когато**<sup>131</sup>:

- Отговаря на определението за нематериален актив.

<sup>127</sup> НСС 40 „Отчитане на инвестиционните имоти“, обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г.

<sup>128</sup> НСС 32 „Финансови инструменти“, обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г.

<sup>129</sup> За повече информация виж: Башева, Сн., Р. Пожаревска, М. Маркова. (2012). Отчитане на нематериалните активи, ИК на УНСС, С., с. 9.

<sup>130</sup> Пак там, с.11.

<sup>131</sup> МСС 38 „Нематериални активи“, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм.и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т.18.

- Стойността на актива може да бъде надеждно определена. В случаите, когато даден нематериален актив не може да бъде надеждно оценен, той не следва да бъде признат и заведен в списъка на нематериалните активи на организацията.

- Съществува вероятност организацията да получи бъдещи икономически ползи от употребата на актива. Очакваните икономически ползи се доказват с ресурсна осигуреност, възможност активът да изпълнява ефективно своите функции и предназначение. Дадено предприятие трябва да оцени вероятността от очакваните бъдещи икономически ползи, като използва разумни и аргументирани предположения на ръководството, които представляват най-добрата приблизителна оценка на системата от икономически условия, които ще съществуват в течение на полезния живот на актива. В допълнение трябва да съществува ясна дефиниция и конкретизираност на техническата осъществимост на актива.

- В специализираната литература съществува мнение, че разграничимостта на нематериалния актив и степента на контрол на организацията върху него са необходими прагови критерии при признаване на нематериалния ресурс за счетоводни цели<sup>132</sup>. В тази връзка „не се признават и не се отчитат като нематериални активи ресурси, които не могат да се идентифицират отделно от другите аспекти на отчетната единица. Не се признават и активи, които не могат да се докажат със законови права и за които направените разходи не могат да се разграничат от стойността на бизнеса като цяло”<sup>133</sup>.

### **1.2.2. КЛАСИФИКАЦИЯ И ОЦЕНЯВАНЕ НА ДЪЛГОТРАЙНИТЕ НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ**

Оценяването (първоначално и последващо) на нематериалните активи се извършва по стойности и начини, идентични с тези на дълготрайните материални активи. От значение за организациите с иновационна дейност е методът на отчитане на вътрешно създадените нематериални активи. Вътрешно създадените в една организация нематериални активи представляват резултат от творческата и интелектуална дейност на лицата, имащи трудови правоотношения с организацията. По своята същност вътрешно създадените ресурси, притежаващи нематериален характер, са обекти от права върху интелектуалната собственост, като към тях се отнасят и иновациите, в качеството им на продукти на научноизследователската и развойна дейност. Вътрешно създадените във организацията нематериални активи първоначално се оценяват по себестойност, включваща разходите, направени от момента на признаване на актива за нематериален. *По-конкретно в себестойността се отнасят всички разходи, свързани с разработване, производство и привеждане на нематериалния актив в състояние за неговото целесъобразно използване*<sup>134</sup>.

<sup>132</sup> Башева, Сн., Р. Пожаревска, М. Маркова. (2012). Отчитане на нематериалните активи, ИК на УНСС, С., с.13-14.

<sup>133</sup> Пак там, с. 14.

<sup>134</sup> Себестойността на нематериалните активи се определя по начин, който е идентичен с възприетия за определяне себестойността на производствена продукция. Следователно в себестойността на нематериалните активи се включват разходите за материали и услуги, както и амортизация на лицензии и патенти, необходими за създаване на актива;

Законодателят приема, че разходите, извършени по време на етапа на изследователската фаза на създаване на актива не се включват в неговата себестойност, а следва да бъдат изписани веднага, като текущи<sup>135</sup>. Освен разходите за изследователска дейност текущо се отчитат разходите за обучение на персонала за работа с актива; маркетинговите разходи и разходи за рекламна дейност; разходите, свързани с организация на производствена линия (например разходи за преместване и реструктуриране); административните и управленски разходи; разходите за застраховки, данъци и такси; разходи за правни услуги по регистрация на патент и др. В счетоводната практика изразходвани средства, за които организацията не може да идентифицира вероятните бъдещи ползи, свързани с генериране на съответния разход се признаят и изписват в момента на извършването им. На незабавно изписване подлежат и разходите, за които организацията не е разработила ясна схема на разпределение в хода на извършване на отделните дейности и задачи по създаване на нематериалния актив. По-конкретно организацията начислява разходите в момента на тяхното проявление, но ги разграничава по отделните отчетни периоди. Следователно ако даден разход не може да се свърже с конкретен период от разработване на нематериалния актив, същият не следва да се включва в себестойността на актива.

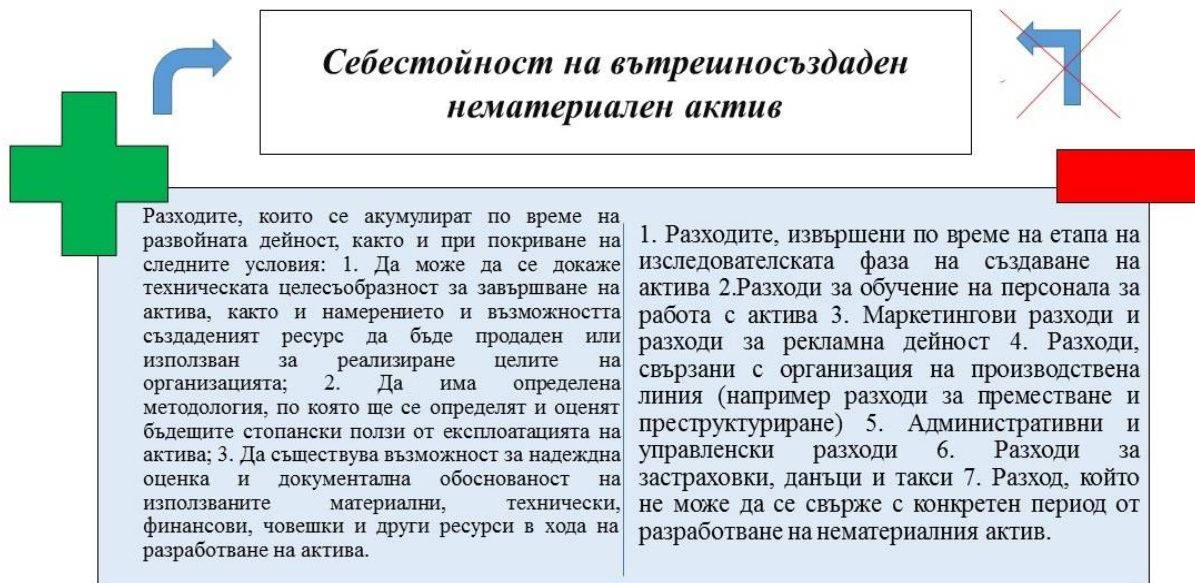
**Разходите, които се включват в себестойността на актива, се акумулират по време на развойната дейност и следва да бъдат капитализирани (включени в себестойността на актива).** Като основание за подобно счетоводно отчитане се посочва факта, че по време на развойната фаза организацията може коректно да идентифицира и разграничи нематериалния актив, а също и да докаже възможността да се генерират бъдещи икономически ползи от реализацията му<sup>136</sup>. Разходите, които участват при формиране на себестойността на нематериалния актив са целенасочени и пряко свързани с разработването и изграждането на актива. Всеки разход, който се определи като резултат от несъзнателни и нецеленасочени дейности по вътрешно придобиване на актив не следва да се включва в себестойността му (виж Фигура 8.3.).

---

такси за регистрация на законови права. В себестойността на нематериалния актив не се включват суми на вътрешните печалби; административни и общопроизводствени разходи; необичайни количества брак; разходи по продажба и обучение на персонала; първоначални оперативни загуби, преди актива да достигне предвидения си капацитет. В случаите, когато при калкулиране на себестойността на нематериалния актив част от разходите са признати като текущи в периода на възникването им, то те не се включват в първоначалната оценка на ресурса.

<sup>135</sup> СС 38 „Нематериални активи“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., посл.изм.и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г., т.3.3 а; МСС 38 „Нематериални активи“, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм.и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т.54.

<sup>136</sup> Башева, Сн., Р. Пожаревска, М. Маркова. (2012). Отчитане на нематериалните активи, ИК на УНСС, С., с.16.



**Фигура 8.3. Определяне на себестойността на вътрешно създаден нематериален актив от гледна точка на включените в нея разходи**

Източник: автора

Може да се направи заключението, че организацията следва да признае вътрешно създаден актив за нематериален, ако в рамките на фазата на развойната дейност се докаже техническата целесъобразност за завършване на актива, намерението и възможността създаденият ресурс да бъде продаден или използван за реализиране целите на организацията, както и наличието на методология, по която ще се определят и оценят бъдещите стопански ползи от експлоатацията му. Допълнителни изисквания за признаване на нематериалния актив са възможността за надеждна оценка и документална обосноваване на използваните материални, технически, финансови, човешки и други ресурси в хода на разработване на актива<sup>137</sup>. Поради липсата на ясна граница между изследователската и развойна дейност, а от там и невъзможността да се конкретизира частта от разходите, извършени в отделните фази на иновационния процес, възникват проблеми, свързани с признаването и оценката на нематериалния актив. *В случаите, когато дадена организация извършва дейност по създаване на нематериален ресурс и не съществува ясно деление между научноизследователската и развойна дейност, то организацията следва да третира разходите по създаване на актива, като извършени само във фазата на научноизследователската дейност*<sup>138</sup>. В този смисъл всички разходи, генерирани до етапа, в който техническата приложимост на нематериалния актив е установена следва да се отчетат като текущи разходи.

<sup>137</sup> НСС 38 „Нематериални активи“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. ДВ. бр. 86 от 2007 г., т.3.3 б.

### Каре 8.1. Счетоводно отчитане на вътрешно създаден нематериален актив

За счетоводното отчитане на вътрешно създаден нематериален актив в състава на нематериалните активи на организация се съставя счетоводната статия:

Дебит с/ка 211 „Продукти от развойна дейност“

Кредит с/ка 613 „Разходи за придобиване на дълготрайни активи“

подсметка 6132 „Разходи за придобиване на дълготраен нематериален актив“

В случай, че юридическо лице подаде заявление за регистрация на патент за създадения актив, то след получаване на патента сметка 211 „Продукти от развойна дейност“, следва да се кредитира срещу дебитиране на сметка 214 „Права върху индустриална собственост“. При наличие на подобна хипотеза **държавната такса за регистрацията на патент следва да се калкулира към себестойността на актива**. *Последващите такси за поддръжка на патента, както и евентуални адвокатски хонорари по изготвяне на документацията към Патентното ведомство и такси по възникнали съдебни спорове във връзка с получаване на патента се отчитат като текущ разход и не се капитализират (включват в себестойността)*. Ако организация вземе решение да не патентова вътрешно създадения нематериален актив, то е подходящо вместо 211 „Продукти от развойна дейност“, да се въведе и използва сметка 217 „Непатентовани вътрешно създадени нематериални активи“.

За данъчни цели законодателят предоставя възможност на юридическото лице, създало нематериален актив – резултат от НИРД, да намали счетоводния си финансов резултат с историческата цена на даден дълготраен нематериален актив. Организацията следва да се възползва еднократно от намалението в годината на създаване на актива, когато са изпълнени едновременно следните условия<sup>139</sup>:

- активът е формиран в резултат на развойна дейност;
- развойната дейност е извършена във връзка с дейността по занятие на данъчно задълженото лице;
- развойната дейност е възложена с поръчка при пазарни условия на научноизследователски институт или висше училище.

**Вътрешно създаден нематериален ресурс, за който юридическо лице упражни правото си за намаление на счетоводния финансов резултат, данъчно се третира като неамортизируем актив.**

За целите на счетоводната отчетност вътрешно създаден нематериален актив се признава като такъв, когато е документално обоснован с *протокол за продукти на научната и развойна*

<sup>138</sup> МСС 38 „Нематериални активи“, приет с Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм.и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т. 53.

<sup>139</sup> Закон за корпоративното подоходно облагане, обн. ДВ. бр. 105 от 2006 г., посл.изм. ДВ. бр. 24 от 2019 г., чл. 69, ал.1.

дейност собствено производство и констативен протокол за установяване наличие или липса на аргументирана стопанска изгода. Вътрешно създадени нематериални активи, ако отговарят на посочените по-горе изисквания, се признават за счетоводни цели. Такива активи са:

- Непатентовани изобретения. В тази група се включват: нови или подобрени продукти, процеси или услуги, които са във фазата на пред-търговско производство или употреба.
- Права върху индустриална собственост. В групата се включват: полезните модели, промишленият дизайн, патентовани служебни изобретения, географски означения и др.
- Авторски права. Тук се включват: периодични издания, компютърни софтуери, интернет страници и др.
- Сродни на авторските права. Например радио и телевизионните програми и продукции, и др.

За целите на счетоводството от съществено значение е ясното разграничение на отделните нематериални активи, класифицирани като права върху индустриалната собственост. Подобно разграничаване се налага, както поради необходимостта от достоверна счетоводна информация, така и поради различния времеви интервал на действие и правата, които дават на своите държатели патентите и регистрацията<sup>140</sup>. Всяка иновация, представена под формата на изобретение, следва да бъде защитена с патент. За **изобретения** не се смятат откритията, научните теории и математически методи; резултатите от художественото творчество; плановите, правилата и методите за интелектуална дейност, за игри или за делова дейност и компютърни програми; представянето на информация<sup>141</sup>. В този смисъл, ако даден интелектуален продукт не представлява техническо решение на задача, то той не се характеризира като изобретение и не може да бъде защитен с патент. Стойността на патента следва да е равна на стойността на капитализираните разходи на нематериалния актив от момента, в който той е признат за нематериален до момента, в който активът е въведен в употреба. Разходите, които организацията генерира във връзка с поддържане на даден патент се признават за текущи и се отписват в момента на признаването им.

В процеса на усъвършенстване и модификация на дадено изобретение е възможно организацията да създаде т. нар. „**полезен модел**“, който също подлежи на патентна защита. По своята същност полезните модели са обекти от права върху интелектуалната собственост с конструктивно-технически особености. Те са предимно свързани с промени в устройството, формата, техническите характеристики, материалите или елементите на дадено изобретение, които променят функциите му. Когато изменението на дадено изобретение е свързано с неговия видим външен вид, то тази промяна не се счита за „полезен модел“, а попада в обхвата на т. нар. „промишлен дизайн“. За „**промишлен дизайн**“ се определя и всяка промяна, свързана с особеностите на линиите, орнаментите, формата, цветовото съчетание или рисунъка на

<sup>140</sup> Сроктът на действие на регистрацията според чл.15 от закона за промишления дизайн е 10 години от датата на подаване на заявката към патентното ведомство, като регистрацията може да бъде подновявана за три последователни периода от по 5 години. В чл.16 от закона за патентите и регистрацията на полезните модели, законодателят предвижда двадесет годишен срок на действие на патент от датата на подаване на заявка за патент.

<sup>141</sup> Закон за патентите и регистрацията на полезни модели, обн. ДВ. бр. 27 от 1993 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 58 от 2017 г., чл. 6, ал. 2.

изобретението<sup>142</sup>. Основен критерии за разграничаване на „промишления дизайн“ от „полезния модел“ е връзката „форма – функция“ на създадения интелектуален продукт. В този смисъл, ако промяната във формата на създадения интелектуален продукт ще доведе до промяна в неговите функции, то това изменение се характеризира като „полезен модел“. Когато изменението във формата на изобретението не води до промени в неговите функционални особености и характеристики, то изменението се определя като „промишлен дизайн“. „Промишленият дизайн“ не подлежи на патентна защита. Правото върху дизайна се придобива чрез регистрацията му в Патентното ведомство.

Следващият вид нематериални активи, които от своя страна са от значение за изследователите в организацията са **авторските права**. Авторските права по своята същност са „признати и гарантирани от правните норми възможности за носителите им и за техните наследници да използват в определен предел създадените произведения на изкуството, литературата и науката“<sup>143</sup>. Обект на авторското право е всяко произведение на литературата, изкуството и науката, което е резултат на творческа дейност като например:

- литературни произведения;
- музикални произведения;
- сценични произведения - драматични, музикално-драматични, пантомимични, хореографски и други;
- филми и други аудио-визуални произведения;
- произведения на изобразителното изкуство, включително произведения на приложното изкуство, дизайна и народните художествени занаяти;
- реализирани произведения на архитектурата и приложени устройствени планове;
- фотографски произведения и произведения, създадени по начин, аналогичен на фотографския;
- одобрени архитектурни проекти, одобрени проекти по устройствено планиране, карти, схеми, планове и други, отнасящи се до архитектурата, териториалното устройство, географията, топографията, музейното дело и която и да е област на науката и техниката;
- графично оформление на печатно издание;
- кадастрални карти и държавни топографски карти.
- преводи и преработки на съществуващи произведения и фолклорни творби;
- аранжimenti на музикални произведения и на фолклорни творби;

<sup>142</sup> Закон за промишления дизайн, обн. ДВ. бр.81 от 1999 г., посл.изм. и допъл. изм. ДВ. бр. 85 от 2017 г., чл. 3, ал.1.

<sup>143</sup> Башева, Сн., Р. Пожаревска, М. Маркова. (2012). Отчитане на нематериалните активи, ИК на УНСС, С., с.28.



- периодични издания, енциклопедии, сборници, антологии, библиографии, бази данни и други подобни, които включват две или повече произведения или материали

Авторското право се закриля, докато авторът е жив и седемдесет години след неговата смърт. При произведения, създадени от двама и повече автори, срокът започва да тече след смъртта на последния преживял съавтор. След смъртта на автора до изтичане на срока за закрила на авторското право неимуществените права се упражняват от наследниците на автора.

В съвременната икономика ролята и значението на компютърните софтуери и интернет страници е световно утвърдена. В макро- и микроикономически план обаче се появява необходимостта от постоянно създаване и обновяване на програмните продукти, както и внедряване на иновации в сектора на информационните технологии. От значение за всяка организация е коректното счетоводно признаване и отчитане на разходите, свързани със създаване и управление на компютърните софтуери и интернет страници. В случаите, когато дадена организация разработи компютърен софтуер, то той се третира в качеството на права върху литературни произведения<sup>144</sup>. Счетоводното отчитане на разходите по разработване на програмен продукт е в пряка зависимост от целта на неговото създаване. **Програмни продукти, създадени само за вътрешно ползване от служителите на организацията, не покриват критериите за нематериален актив и разходите, свързани със създаване на продукта следва да бъдат отчетени като текущи разходи. Програмни продукти, разработени с цел последваща продажба на създадения продукт следва да се третират като нематериален актив за отчетната единица.**

Разработването на **софтуерен продукт** основно включва етапите на спецификация на изискванията и планиране; проектиране; кодиране; тестване; поддържане на системата. През етапа на спецификация на изискванията и планиране се определя какво е нужно за разработване на продукта, като се осъществяват дейности по анализ на задачите и формулиране на изискванията за реализация на компютърния софтуер. По време на проектирането се изготвя план за решаване на формулираните задачи, който включва идентифициране на отделните компоненти на системата, връзките помежду им и тяхното взаимодействие. Най-общо кодирането е процес, при който проекта се превежда в съответния код на избрания език за програмиране. Тестването на софтуерния продукт включва отделни тествания на модула и неговото интегриране, както и цялостно тестване на системата в лабораторни и полеви условия. *Компютърният софтуер се признава за нематериален актив в момента на установяване на неговата техническа приложимост.* В счетоводната литература е известно становище, че технологичната приложимост на програмен продукт се установява когато организацията е приключила дейностите, свързани с планирането, проектирането, кодиране и тестване на продукта<sup>145</sup>. В допълнение на това, организацията следва да докаже своето намерение и възможност да използва компютърния софтуер за извършване на дейността си, както и че е предприела действия по получаване на контрол върху продукта.

Освен програмни продукти в хода на осъществяване на своята дейност организациите с иновационна цел могат да създадат и **интернет страници**. Процесът на разработване на интернет

<sup>144</sup> Башева, Сн., Р. Пожаревска, М. Маркова. (2012). Отчитане на нематериалните активи, ИК на УНСС, С., с.316.

<sup>145</sup> Пак там, с.316.

страница основно преминава през следните етапи: планиране; разработване на графичен дизайн, съдържание, приложение и инфраструктурата на интернет страницата; публикуване на страницата; поддръжка и актуализация.

*По време на планирането на интернет страница се осъществяват дейности по:*

- проучване и определяне на хардуерните и софтуерни спецификации;
- оценка на алтернативни продукти и доставчици.

*Етапът на разработване на съдържанието и дизайна включва дейности по:*

- оформяне на стила и дизайна на страницата;
- създаване, подготовка и зареждане на избраната информация.

*Разработването на приложението и инфраструктурата основно се свързва с:*

- получаването на домейн име;
- разработване на операционен софтуер и код за приложението;
- инсталиране на приложението на уеб сървър.

Счетоводно извършените разходи на етапа на планиране на интернет страницата следва да се отчетат като текущи в момента на тяхното възникване. Извършените разходи на етапа на разработване на приложението, инфраструктурата и графичния дизайн се капитализират ако организацията е в състояние да докаже бъдещи ползи от използване на актива и може надеждно да оцени себестойността на интернет страницата. В допълнение организацията следва да докаже, че са покрити критериите за признаване на актива за нематериален. Ако посочените изисквания не са покрити, то извършените разходи следва да се признаят за текущи в момента на възникването им. В специализираната литература се изразява мнение, че разходите, които са генерирани през етапа на разработване на съдържанието на интернет страницата се определят като разходи за реклама и промоция<sup>146</sup>. По този начин разходите се признават като текущи до степента, до която целта на съдържанието на страницата е да рекламира и популяризира дейността на отчетната единица. Когато организацията може да докаже, че праговите критерии за признаване на вътрешно създаден нематериален актив са покрити, то разходите за разработване на съдържанието *във фазата на развойната дейност*, се капитализират и включват в себестойността на актива. Едно от основните изисквания за признаване на вътрешно създаден ресурс за нематериален актив е доказване на *бъдещи икономически ползи* от използването на актива. За интернет сайтове, *които имат предимно информационна функция и през тях не се извършва покупко-продажба на стоки и услуги доказването на бъдещи икономически ползи е затруднено*. Основна причина е невъзможността коректно да се оцени степента, в която интернет страницата е помогнала за генериране на входящи парични потоци за организацията. **Извършените разходи за създаване на интернет страница, за която е невъзможно да се определят и докажат бъдещите икономическите ползи от**

<sup>146</sup> Башева, Сн., Р. Пожаревска, М. Маркова. (2012). Отчитане на нематериалните активи, ИК на УНСС, С., с. 318.

**въвеждането ѝ в употреба, се признават за текущи разходи в момента на възникването им.** След въвеждане на нематериалния актив е възможно да възникнат оперативни разходи, свързани с актуализиране на графики, обновяване и добавяне на нови функции, редактиране на съдържанието и др. Тези разходи следва да се отчетат в момента на извършването им, освен в случаите, когато е възможно да се докаже, че направените подобрения ще генерират икономически ползи в по-голяма степен от първоначално предвидените. За да бъдат признати и капитализирани оперативните разходи трябва да могат да бъдат надеждно оценени и отнесени към съответния актив.

Част от вътрешно създадените нематериални активи не покриват критерият за разграничаване или не могат да бъдат надеждно оценени, поради което организацията не следва за счетоводни цели да ги признае като актив. Примери за подобни нематериални активи са: издателските права, ноу-хау, вътрешно създадените търговски марки, списъците на клиенти, разходите за налагане на фирмени марки и други.

### **1.3. ОТЧИТАНЕ НА АМОРТИЗАЦИЯТА НА АМОРТИЗИРУЕМИТЕ АКТИВИ**

Правилното разбиране на същността и ролята на амортизационните отчисления в счетоводния процес е от съществено значение най-вече за организации, които осъществяват иновационни проекти, финансирани със средства от ЕС. Както вече споменахме, когато дълготраен материален актив, закупен със средства, отпуснати по линия на европейските фондове и рамкови програми, няма да се използва през целия му срок на годност, то допустими са разходите за амортизация, съответстващи на продължителността на научноизследователския проект. За да бъдат верифицирани амортизационните разходи, то същите трябва да бъдат изчислени на основата на добрата счетоводна практика. Следователно участващият в иновационния проект персонал следва да е запознат с това какво точно се разбира под добра счетоводна практика за отчитане на амортизации.

По същество амортизацията представлява процес на систематично разпределение на амортизируемата стойност на актива в рамките на предполагаемия му срок на годност. Амортизация се начислява на активи, които отговарят на изискването за амортизируемост. Амортизируемостта на активите може да се разгледа от счетоводна и от данъчна гледна точка.

На първо място за целите на счетоводното отчитане амортизируеми са активите, които ще бъдат използвани от дадена организация през повече от един отчетен период. Те следва да имат ограничен срок на годност и да се държат от организацията с цел производство или доставка на стоки и услуги, отдаване под наем на други лица или за административни цели. Активи, които за счетоводни цели не следва да бъдат признати от организацията за амортизируеми са<sup>147</sup>:

- Напълно амортизираните до остатъчната им стойност активи.
- Активи, които са в процес на придобиване или ликвидация.

<sup>147</sup>СС4 "Отчитане на амортизациите", Обн. ДВ. бр.30 от 2005 г., изм. ДВ. бр.86 от 2007 г., т.1 и т.2.

- Неупотребявани в дейността на организацията активи, включително и новопридобитите за периода до въвеждането им в употреба, за които е необходимо да се изпълнят определени практически или технологични изисквания. В обхвата им се включват и консервираните за даден период активи. По своята същност консервираните активи са активи, изведени от употреба за минимум дванадесет месеца, след изтичането на които се очаква организацията отново да ги въведе в употреба. За тяхното признаване е необходимо организацията да направи: икономическа обосновка за вземането на решение за консервацията на активите; план с конкретните процедури за осъществяване на консервацията; изискванията, при изпълнението на които ще се осъществи повторното въвеждане на активите в употреба; прогноза за осъществяването на тези изисквания и т.н.

- Музейни експонати, определени като продукти от развитието на човешкото общество и природата.

- Активи с обществена значимост, като например паметници на културата и произведения на изкуството.

- Природни ресурси, вкл. гори, пасища, ливади, води, земи, водоеми и др.

- Нематериални активи с неограничен полезен живот.

Счетоводното отчитане на амортизацията на амортизируемите активи има двустранно проявление. От една страна, за текущия отчетен период се начисляват разходи за амортизация на тези активи, които намират отражение в общата сума на разходите, а следователно и във финансовия резултат за същия период. От друга страна се показва натрупаната амортизация от началото на нейното начисляване до момента. По този начин в края на отчетния период се определя балансовата стойност на амортизируемите активи.

На второ място за целите на данъчното облагане като амортизируеми активи се смятат данъчните дълготрайни материални активи, данъчните дълготрайни нематериални активи, инвестиционните имоти, с изключение на земята, и репутацията, възникнала в резултат на бизнес комбинации. От значение за коректното признаване на един дълготраен материален или нематериален актив, като данъчно амортизируем е въведеното в закона за корпоративното подоходно облагане изискване за определяне на стойностен праг на същественост. За да бъде признат в качеството си на данъчно амортизируем даден дълготраен материален или нематериален актив следва да има стойностен праг на същественост равен или превишаващ сумата от 700 лева<sup>148</sup>. Следва да се посочи, че всяко предприятие в счетоводната си политика трябва да определи прагът на същественост, под който организацията не признава даден актив за амортизируем. В счетоводната си политика дадена организация с иновационна дейност може да избере праг на същественост под 700 лв. В случая обаче за данъчни цели този актив не се смята за амортизируем. Поради тази причина в повечето случаи, стойностният праг за признаване на даден актив като счетоводно амортизируем съвпада с определения от данъчното законодателство праг. Поради тази причина активи, които имат стойностен праг на същественост по-малък от 700 лв. се отразяват

<sup>148</sup> Закон за патентите и регистрацията на полезни модели, обн. ДВ. бр. 27 от 1993 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 58 от 2017 г., чл. 50, т.2 и чл. 51, ал.1, т. 1, б. Г.

счетоводно като текущ разход в момента на придобиването им. За целите на иновационни проекти, финансирани със средства от европейските фондове и рамкови програми прагът на същественост съвпада със въведения такъв в Закона за корпоративното подоходно облагане (700 лв.).

Размерът на амортизацията на амортизируемите активи се определя посредством две групи методи на амортизация – линеен и нелинейни методи. Характерно за линейния метод е, че амортизацията се разпределя пропорционално на периодите, които обхващат предполагаемия срок на годност на амортизируемия актив. Препоръчва се линейният метод да се използва в случаите, когато организация не може да определи ползата от употребата на активите в рамките на срока на годност<sup>149</sup>. **За данъчни цели се признават разходите за амортизация, изчислени само на базата на линейния метод.**

При нелинейните методи размерът на начислената амортизация е различен за отделните периоди на предполагаемия срок на годност на амортизируемите активи. Следва да се отбележи, че за данъчни цели не се признават разходите за амортизация, изчислени на базата на нелинейните методи. Нелинейните методи за амортизация могат да се систематизират в две групи. *Първата група* обхваща намаляващите (дегресивни) нелинейни методи на амортизация. При тях във всеки следващ период в рамките на предполагаемия срок на годност на амортизируемите активи размерът на амортизацията е по-малък от предходния период. Прилагат се в случаите, когато организацията е преценила и оповестила, че ползата от активите е предимно в началото на срока им на годност, като в последствие тя намалява. В тази група методи се включват методите на: намаляващия се остатък; равномерното намаляване; неравномерното намаляване; намаляващата се сума на числата. *Втората група* обхваща увеличаващите (прогресивни) нелинейни методи на амортизация. При тях всеки следващ период в рамките на предполагаемия срок на годност на амортизируемите активи размерът на амортизацията е по-голям от предходния период. Прилагат се в случаите, когато организацията е преценила и оповестила, че ползата от използването на активите е предимно в края на техния срок на годност, а не в началото. В състава на тази група методи се включват методите на: равномерното увеличаване; неравномерното увеличаване; увеличаващата се сума на числата.

Изборът на метод следва да е направен на база анализ на вида и полезността на актива, както и на база жизнения цикъл, в който се намира предприятието. Например при наличие на икономически спад и дефанзивна икономическа обстановка е подходящо използването на увеличаващите (прогресивни) нелинейни методи на амортизация, докато при икономически „възход“ – намаляващи (дегресивни) нелинейни методи. Това е така, защото изборът на метод на амортизация на активите на организациите с иновационна дейност има пряко отношение към определяне на счетоводните и данъчни разходи за периода, а от там и върху счетоводния и данъчен финансов резултат.

**Пример:** През месец януари 2019 г. предприятие „Х“ закупува лек автомобил с отчетна стойност 20 000 лв. и полезен живот 4 години. На база линейния метод годишната амортизация на

<sup>149</sup> За данъчни цели се признават само амортизационните отчисления, изчислени на базата на линейния метод.

актива ще е в размер на 5000 лв. за всяка една година от полезния живот на автомобила. Това означава, че тези 5000 лв. освен за счетоводни цели ще се признаят и за данъчни цели (което ще окаже въздействие върху данъчния финансов резултат). В случай, че предприятието е решило да прилага метода на намаляващата се сума на числата, то годишната амортизация вече няма да е в размер на 5000 лв., а ще е разпределен както следва (виж Фигура 8.4.):

Вид актив	Години	Амортиза- ционна база	Амортиза- ционна норма	Амортизацион на квота
Лек автомобил	Първа година	20 000	4/10	8000
Лек автомобил	Втора година	20 000	3/10	6000
Лек автомобил	Трета година	20 000	2/10	4000
Лек автомобил	Четвърта година	20 000	1/10	2000

**Фигура 8.4. Годишна амортизация на лек автомобил с отчетна стойност 20 000 лв. и полезен живот 4 години по метода на намаляващата се сума на числата**

Източник: изчисления на автора

Следователно, ако предприятието избере метода на намаляващата се сума на числата, то за счетоводни цели 8000 лв. ще се признаят в качеството им на разход за амортизация на актива през първата година от неговото използване. За данъчни цели обаче ще се признаят само 5000 лв. (годишната амортизация на актива изчислена на база линейния метод).

Фактът, че за данъчни цели се признават амортизационните отчисления, определени на база линейният метод не ограничава предприятията да изберат друг за начисляване на счетоводна амортизация на активите си. В случая данъчният финансов резултат ще бъде преобразуван с размера на амортизационните отчисления от счетоводния и от данъчния амортизационен план.

Процесът на начисляване на амортизация на амортизируемите активи в организациите с иновационна дейност е съставна част на разработената и прилагана амортизационна политика, която пък е важен елемент на счетоводната политика на предприятието. По същество амортизационната политика включва методите и принципите за отчитане и представяне на амортизацията на амортизируемите активи във финансовите отчети на организацията. С други думи, в голяма степен амортизационната политика се изразява в избора и последователното

прилагане на различните методи за амортизация на амортизируемите активи<sup>150</sup>. Създаването на ясна и коректна амортизационна политика, съобразена с изискванията за допустимост и отчитане на амортизационните разходи по научноизследователски проекти е от значение не само за счетоводния, но и за мениджърския персонал на всяка организация при планиране и оптимизиране на разходите.

#### **1.4. СЧЕТОВОДНО ПРИЗНАВАНЕ И ОТЧИТАНЕ НА ДЪЛГОСРОЧНИТЕ ФИНАНСОВИ АКТИВИ И НА РАЗХОДИТЕ ЗА БЪДЕЩИ ПЕРИОДИ С ДЪЛГОСРОЧЕН ХАРАКТЕР**

Както вече споменахме в обхвата на нетекущите активи освен дълготрайните материални активи и дълготрайните нематериални активи се включват и финансовите дългосрочни активи. Преди да дадем определение на понятието дългосрочни финансови активи първо трябва да дефинираме термина финансови активи. В счетоводната теория под финансов актив се разбира всеки актив, който представлява (виж Фигура 8.5.):

- пари или паричен еквивалент<sup>151</sup>;
- договорно право за получаване на парични средства или друг финансов актив от друго предприятие<sup>152</sup>;
- договорно право за размяна на финансов инструмент<sup>153</sup>;
- инструмент на собствения капитал на друго предприятие<sup>154</sup>;
- компенсаторен инструмент<sup>155</sup>.

Дългосрочните финансови активи представляват финансови активи, които не участват в текущата дейност на организацията, защото тяхното уреждане ще се осъществи за период по-дълъг от 12 месеца. Дългосрочни финансови активи са например: акции и дялове в предприятия от група; предоставени дългосрочни заеми; дългосрочни инвестиции; дългосрочни вземания по договори за финансов лизинг; дългосрочни ценни книжа; инвестиционни имоти и др.

<sup>150</sup> Златков, И. (2008). Амортизационна политика на предприятието, сп. Български законник, бр.16.

<sup>151</sup> Парите и паричните еквиваленти в една организация се формират от наличните пари в касата на организацията, наличните средства в търговските банки, чековете, депозитите, разплащателните сметки.

<sup>152</sup> Договорното право за получаване на парични средства или друг финансов актив от друго предприятие представлява предоставени кредити и вземания, както и договорни права за получаване на парични средства по повод опериране с инвестиционни имоти.

<sup>153</sup> Договорното право за размяна на финансов инструмент представлява договорно взаимоотношение между предприятията като в резултат възниква финансов актив за инвеститора и финансов пасив за инвестираното предприятие.

<sup>154</sup> По своята същност инструментите на собствения капитал на друго предприятие са акции и дялове на дадено предприятие /инвестирано/, притежавани от друго предприятие - инвеститор. В зависимост от степента на влияние инвестираното предприятие може да бъде: дъщерно предприятие, смесено предприятие, асоциирано предприятие.

<sup>155</sup> Най-общо компенсаторните инструменти представляват платежни инструменти, издадени от представители на държавата за обезщетение на лица, чиито имоти са одържавени или отчуждени. Може да се използват и за компенсиране на титуляри на жилищно-спестовни влогове за дълъг престой на влоговете в държавната спестовна каса.

## Разпределение на финансовите активи в баланса

Нетекущи активи	Текущи активи
<b>Дългосрочни финансови активи</b>	<b>Инвестиции</b>
1. Акции и дялове в предприятия от група	1. Акции и дялове в предприятия от група
2. Предоставени заеми на предприятия от група	2. Изкупени собствени акции
3. Акции и дялове в асоциирани и смесени предприятия	3. Други инвестиции
4. Предоставени заеми, свързани с асоциирани и смесени предприятия	<b>Парични средства</b>
5. Дългосрочни инвестиции	1. Касови наличности и сметки в страната
6. Други заеми	2. Касови наличности и сметки в чужбина
7. Изкупени собствени акции	

**Фигура 8.5. Видове финансови активи**

Източник: автора

Последният вид активи, попадащи в обхвата на нетекущите активи са разходите за бъдещи периоди, които имат дългосрочно проявление в организацията. Те могат да се определят като разходи, извършени през текущия период, но имащи значение за следващ/и/ период/и/. Разходите за бъдещи периоди са носители на бъдеща икономическа изгода и затова се включват в себестойността на продуктите и услугите.

## **2. СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ТЕКУЩИТЕ (КРАТКОТРАЙНИ) АКТИВИ**

По своята същност текущите (краткотрайни, краткосрочни) активи участват еднократно в дейността на организацията и очакваната икономическа изгода от използването им се черпи в рамките на един отчетен период (12 месеца). Тези активи пренасят изцяло своята стойност в разходите и се използват предимно с търговска цел в процеса на нормалния оперативен цикъл на организацията. Текущите активи се реализират в срок от дванадесет месеца от датата, на която е съставен баланса на организацията.

В теорията се предлага обособяването на пет основни групи текущи активи<sup>156</sup> (виж Фигура 8.6.):

- Стоково-материални запаси (Материални запаси<sup>157</sup>). Материалните запаси имат натурално-веществен характер и се влагат в дейността на организацията за кратък период от

<sup>156</sup> Башева, Сн., Е. Миланова, Б. Йонкова, Д. Петрова, Р. Пожаревска. (2013). Основи на счетоводството, ИК на УНСС, С., с. 29.



време. Те се използват предимно за производствени цели, създаване на дълготрайни материални активи и обслужване на административно-управленската дейност. Към групата на материалните запаси се отнасят следните активи: материали, продукцията, стоки, полуфабрикати, млади животни, животни за угояване, незавършено производство.

- Краткосрочни вземания. Те нямат натурално-веществен характер и представляват задължения на трети лица към организацията, които следва да бъдат платени в рамките на един отчетен период. Краткосрочни са например вземанията от свързани предприятия за предоставени заеми; от клиенти и доставчици за продажба или предоставени аванси; по предоставени търговски заеми; от съучастия за начислени дивиденди; по съдебни спорове; по застраховане и други.

- Краткосрочни финансови активи. Представяват алтернативна форма на вложение на средства с цел по-ефективното им използване и реализиране на доходи в кратък срок. В състава на краткосрочните финансови активи се включват финансови активи, държани за търгуване (акции, облигации, деривативни инструменти, държавни ценни книжа); финансови активи, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата (финансови активи, котиращи се на активен борсов пазар); благородни метали и скъпоценни камъни;

- Парични средства с краткосрочен характер. Определят се като веществени или мислени средства, давани и приемани за плащане на стоки или услуги, или за разплащане по дълг в даден обществено-икономически контекст<sup>157</sup>. В състава на паричните средства се включват паричните наличности в касата и по разплащателни сметки; безсрочни и срочни депозити; акредитиви; блокирани парични средства; парични еквиваленти, определени като високоликвидни инвестиции или вложения, които са лесно обръщаеми в парични суми и съдържат незначителен риск от промяна в стойността им<sup>159</sup>. Паричните еквиваленти най-често са под формата на чекове, менителници, запис на заповед.

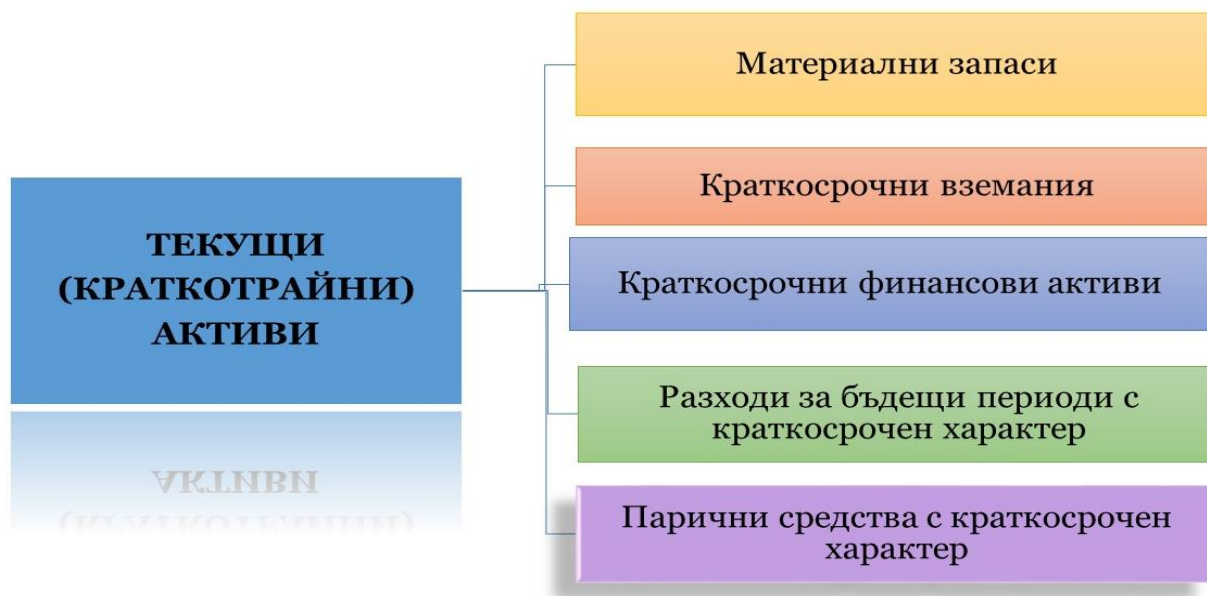
- Разходи за бъдещи периоди с краткосрочен характер. Определят се като платени суми по време на текущия отчетен период, но които се отнасят за следващи отчетни периоди. Те са част от разходите за бъдещи периоди, но по същество имат краткосрочно проявление (предплатени наеми, застраховки на имущество, абонаментни такси и други).

---

<sup>157</sup> За целите на счетоводната отчетност понятието „стоково-материални запаси“ е въведено в националните счетоводни стандарти, докато за характеризиране на същия актив в международните счетоводни стандарти е въведен термина „материални запаси“. В настоящата разработка двата термина се използват равнозначно.

<sup>158</sup> Mishkin, Frederic S. (2007). The Economics of Money, Banking, and Financial Markets (Alternate Edition). Boston, Addison Wesley, p.8.

<sup>159</sup> СС7 „Отчети за паричните потоци“, Обн. ДВ. бр. 30 от 2005г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007г., т. 2; МСС7 „Отчети за паричните потоци“, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл. изм. и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т. 6.



**Фигура 8.6. Видове текущи (краткотрайни) активи**

Източник: автора

За мениджърския персонал на предприятие с иновационна дейност от значение е коректното отчитане на намалението на стоково-материалните запаси. В счетоводната теория и практика съществуват **четири основни метода за оценяване на стоково - материалните запаси при тяхното потребление**:

- Метод на конкретно определената стойност – използването на метода се основава на изискването за изписване на материалните запаси по конкретна стойност (по която са били придобити).
- Метод „Първа входяща-първа изходяща стойност“ (FIFO) – използването на метода изисква стоково-материалните запаси, които са въведени първи да бъдат изписани първи.
- Метод „Последна входяща-първа изходяща стойност“ (LIFO) – стоково-материалните запаси се оценяват при тяхното потребление по ред обратен на реда на придобиването и въвеждането им в счетоводната система. Следователно в края на отчетния период в склада на организацията ще останат налични придобитите и заприходени в началото на периода текущи активи.
- Метод „Средно претеглена стойност“ – използването на метода предполага определянето на средна претеглена цена за всяка единица от съответния стоково-материален запас.

Избраният метод за оценка потреблението на стоково - материалните запаси на всяка организация с иновационна дейност следва да се оповести в счетоводната ѝ политика. Подходящо и полезно е за целите на отчетността избраният метод да остане непроменен повече от един отчетен период. Важно е да се отбележи, че **избраният метод за изписване на стоково-материалните**

**запаси има съществено въздействие върху размера на отчетените през периода счетоводни разходи.** Например по метода „Първа входяща – първа изходяща стойност“ разходът на материал „А“ за месец март 2017 г. може да е 130 лв., докато по метода „Средно претеглена стойност“ той да е 183,70 лв., а по метода „Последна входяща – първа изходяща стойност“ да е в размер на 210 лв. Изборът на метод следва да е направен на база анализ на вида и ликвидността на стоково-материалните запаси, както и на база жизнения цикъл, в който се намира предприятието. Например, при наличие на икономически спад и дефанзивна икономическа обстановка е подходящо използването на метода „Първа входяща – първа изходяща стойност“. *Промяната на избрания метод за изписване на стоково-материалните запаси обаче се счита за промяна в счетоводната политика, което изисква то да бъде направено по определен в стандартите ред, свързан преди всичко с корекции във финансовите отчети на предприятието за минали вече периоди.*

### **Ключови понятия**

**Актив** - контролиран или придобит от юридическо лице ресурс в резултат на минали събития.

**Амортизация** - процес на систематично разпределение на амортизируемата стойност на актива в рамките на предполагаемия му срок на годност.

**Дълготрайни материални активи** – ресурси с натурално-веществена форма, придобити в резултат на минали събития, които пренасят постепенно стойността си в реализираните разходи за производство на стоки и услуги. Поради това от използването им се очаква бъдеща икономическа изгода.

**Дълготрайни нематериални активи** - разграничими, непарични активи без физическа субстанция, които са притежавани от организацията в резултат на минали събития. Тези активи имат съществено значение при употребата им и от използването им се очаква бъдеща икономическа изгода в рамките на повече от един отчетен период.

**Изобретение** - идея, резултат на интелектуална творческа дейност на хората, която се състои в използването на природни сили и технически средства за постигане на технически ефект или технически прогрес.

**Нетекущи активи (дълготрайни активи)** - притежавани или контролирани от организацията активи, чиято реализация се очаква в рамките на повече от един отчетен период (дванадесет месеца).

**Текущи (краткотрайни, краткосрочни) активи** - участват еднократно в дейността на организацията и очакваната икономическа изгода от използването им се черпи в рамките на един отчетен период (12 месеца). Пренасят изцяло своята стойност в разходите и се използват предимно с търговска цел в процеса на нормалния оперативен цикъл на организацията.

### **Въпроси за самоподготовка**

1. *Дайте определения на понятията „дълготрайни активи“ и „краткотрайни активи“.*
2. *Дайте определение на понятието „нематериален актив“ и конкретизирайте в кои случаи един актив следва счетоводно да се признае и отчете като нематериален.*
3. *Коментирайте какво разбирате под понятието „стойностен праг на същественост“ и какво е неговото значение за целите на научноизследователски проект?*
4. *Посочете кои от изброените активи са дълготрайни материални активи:*
  - А) Съоръжения, земи, транспортни средства, компютърна техника, програмни продукти, машини, оборудване.
  - Б) Съоръжения, земи, държавни ценни книжа, транспортни средства, компютърна техника, машини, оборудване.
  - В) Съоръжения, земи, транспортни средства, продукция, компютърна техника, машини, оборудване.
  - Г) Съоръжения, земи, транспортни средства, компютърна техника, продукти от развойна дейност, машини, оборудване.
  - Д) Съоръжения, земи, транспортни средства, компютърна техника, машини, оборудване.
5. *На база класификационния признак „продължителност на употреба“ активите се разграничават на:*
  - А) Материални и нематериални.
  - Б) Вътрешни и външни.
  - В) Текущи и нетекущи.
  - Г) Ликвидни и неликвидни.
  - Д) Налични и безналични.
6. *Произведена в едно предприятие продукция първоначално се оценява по:*
  - А) Цена на придобиване.
  - Б) Себестойност.
  - В) Сума на лизинговите вноски.
  - Г) Справедлива цена.
  - Д) По експертна оценка определена от лицензиран оценител.
7. *Разходите от коя дейност на НИРД следва да се включат в себестойността на вътрешно създаден нематериален актив?*

- А) Научноизследователската.  
Б) Развойната.  
В) Научната.  
Г) Изследователската.  
Д) Всички разходи, независимо в коя фаза на иновационния процес са направени, се включват в себестойността на нематериалния актив.

8. *Посочете кои от изброените активи са краткотрайни (текущи):*

- А) Материални запаси; краткосрочни вземания; краткосрочни финансови активи; парични средства с краткосрочен характер; разходи за бъдещи периоди с краткосрочен характер.  
Б) Материални запаси; краткосрочни вземания; краткосрочни финансови активи; парични средства с краткосрочен характер.  
В) Материални запаси; краткосрочни вземания; краткосрочни финансови активи.  
Г) Материални запаси и краткосрочни вземания.  
Д) Материални запаси; краткосрочни вземания; краткосрочни финансови активи; парични средства с краткосрочен характер; разходи за бъдещи периоди с дългосрочен характер.

9. *Отделът за научна и развойна дейност на предприятие „Х“ разработва полезен модел на изделие, произвеждано от предприятието. Във връзка с разработването му на етапа на развойната дейност са направени следните разходи:*

- Работна заплата и осигуровки на персонала, който е пряко отговорен за създаването на актива – 2000 лв.
- Материали, използвани за създаване на модела – 2700 лв.
- Амортизация на ДМА, използван за създаване на модела – 480 лв.

*Съставен е констативен протокол за наличие на аргументирана стопанска изгода и протокол за продукти от научноизследователска и развойна дейност от собственото производство. По каква стойност активът следва счетоводно да се заприходи в състава на нематериалните активи на предприятието?*

- А) 5180 лв.  
Б) 2000 лв.  
В) 4700 лв.  
Г) 2480 лв.  
Д) 3180 лв.

10. *Отделът за научна и развойна дейност на предприятие „Х“ разработва полезен модел на изделие, произвеждано от предприятието. Във връзка с разработването му на етапа на научноизследователската дейност са направени следните разходи:*

- Работна заплата и осигуровки – 8000 лв.
- Материали – 7000 лв.
- Разходи за провеждане на метод „Мозъчна атака“ – 1800 лв.

*Съставен е констативен протокол за наличие на аргументирана стопанска изгода и протокол за продукти от научноизследователска и развойна дейност от собственото производство. По каква стойност активът следва счетоводно да се заприходи в състава на нематериалните активи на предприятието?*

А) Посочените разходи не са за развойна дейност, поради което не следва да се отнесат в себестойността на актива

Б) 16800 лв.

В) 8000 лв.

Г) 7000 лв.

Д) 1800 лв.

## СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА БЕЗВЪЗМЕЗДНИТЕ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ЗА ЦЕЛИТЕ НА ИНОВАЦИОНЕН ПРОЕКТ

### Учебни цели

#### **С усвояване на материала ще знаете:**

- **Какво е финансиране и какви видове безвъзмездни финансираня има.**
- **Какви са нормативните изисквания при признаване на безвъзмездно финансиране по иновационен проект.**
- **Как счетоводно се отчитат безвъзмездните финансираня, предоставени за целите на научноизследователски проект в дадена организация.**

Организация, която извършва иновационни дейности може да получи безвъзмездно финансиране основно под формата на парични и непарични средства. Те се предоставят на организациите предимно чрез дарения, субсидии, безвъзмездни средства от фондове и програми на Европейския съюз и държавни помощи. Посочените начини за придобиване на имущество се определят като безвъзмездно получени средства и ресурси. Предоставените финансираня от структурните фондове, кохезионния фонд и рамковите програми на ЕС са публичен ресурс и също следва да се подчиняват на правилата и изискванията за държавна помощ. Ако организация получи безвъзмездно финансиране, то това обстоятелство следва да се посочи в счетоводната ѝ политика. На оповестяване подлежи и информацията, относно условията, съпровождащи получаването на безвъзмездните средства; критериите за признаване на финансирането като текущ приход и размера на получените средства. *В случай, че организацията не успее да изпълни поетите ангажименти по получаване на финансирането следва да се оповестят неизпълнените условия и непредвидимите събития, попречили на изпълнението на условията по договора.*

### **1. НОРМАТИВНА УРЕДБА НА БЕЗВЪЗМЕЗДНИТЕ ФИНАНСИРАНИЯ**

За счетоводното отчитане на безвъзмездните средства на организациите са предвидени регулаторните изисквания на Национален счетоводен стандарт 20 (СС 20 „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“), както и на Международен счетоводен стандарт 20 (МСС 20 „Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от

държавата и оповестяване на държавна помощ“)<sup>160</sup>. В обхвата на националния стандарт попадат не само предоставените от държавата безвъзмездни средства, но и получените неправителствени дарения от трети лица<sup>161</sup>. Подобен текст не е предвиден в МСС 20. Задължително изискване за счетоводното и данъчно признаване на безвъзмездните средства е съществуването на приемлива гаранция, че организацията ще изпълни свързаните с финансирането условия, както и че средствата ще бъдат реално получени. За целите на счетоводното отчитане финансирането се признава при наличие на юридически и първични счетоводни документи, които отразяват реалното прехвърляне на активите. Примери за юридически документи за признаване на финансирането са договорът за дарение, договорът за финансиране или предоставяне на безвъзмездна помощ, свидетелството за дарение и др. Като примери за първични счетоводни документи, които служат за осчетоводяване на финансирането могат да се посочат: приходни касови ордери, приемо-предавателни протоколи и протоколи за дарение, подписан задължително и от двете страни, и др.

## **2. КЛАСИФИКАЦИЯ НА ПОЛУЧЕНИТЕ ВЪВ ОРГАНИЗАЦИЯТА БЕЗВЪЗМЕЗДНИ ФИНАНСИРАНИЯ**

Получените в организацията безвъзмездни средства могат да се класифицират на базата на подходящи критерии. Класификацията на подобни финансиравания е от значение не само за ясното им определяне, но и за изборът на подходящ модел за тяхното счетоводно отчитане. Във връзка с това е възможна следната класификация на безвъзмездните средства (виж Фигура 9.1.):

1. Според времето на получаване на безвъзмездните средства те могат да се разграничат на:

- безвъзмездни средства, направени с цел учредяване на организация;
- безвъзмездни средства, придобити след учредяване на организация.

Безвъзмездните средства, направени с цел учредяване на организация са най-често под формата на дарения, които се използват за целите на създаване на юридическо лице, както например при регистрацията на неправителствени организации<sup>162</sup>. Те се отчитат като основен капитал за организациите. Безвъзмездните средства, придобити след учредяване на организация не са свързани с нейната регистрация и могат да са под формата на дарения от физически или юридически лица, субсидии, държавни помощи, дотации и финансиравания по линия на европейските фондове и рамкови програми.

---

<sup>160</sup> Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г. за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета, посл. изм. и допъл. Регламент (ЕС) № 475/2012 на Комисията от 2012 г.

<sup>161</sup> СС 20 „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“, Обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г., т. 3.8.

<sup>162</sup> Неправителствените организации са юридически или социални субекти, които са създадени с цел производство на социални стоки и услуги. Произведените стоки и услуги не могат да се разглеждат като източник на доходи и печалба за организациите, които ги създават, контролират или финансират. В тази връзка и членовете на организацията нямат право на дял от печалбата или дохода, които тя генерира.



2. В зависимост от наличието на условие за получаване на безвъзмездните средства те могат да се групират на:

- безвъзмездни средства, обвързани с условие;
- безвъзмездни средства, които не са обвързани с условие.

При безвъзмездните средства, обвързани с условие, са предвидени ограничения, които са посочени в дарителския акт или договора за получаване на финансирането. Тези ограничения могат да предвиждат задължения лично за получателя на средствата, а така също и забрани за трансформация под всякаква форма на предмета на финансирането. Получените субсидии от европейски фондове и програми са също дарения под условие, поради факта, че за всеки етап на финансирането организацията следва да извършва определена дейност, в рамките на определен срок и бюджет. При безвъзмездните средства, които не са обвързани с условие не са предвидени специални изисквания за получаване на финансирането.

3. Според материално-веществената форма на придобиваната изгода, безвъзмездните средства могат да се разграничат на:

- непарични;
- парични.

Непаричните безвъзмездни средства са под формата на движимо и недвижимо имущество, което следва да бъде използвано за дейността на организацията. Съществено изискване е определянето на справедлива стойност на непаричния актив, по която да се отразят счетоводно както безвъзмездните средства, така и активът. В случай, че организацията придобие финансираня, под формата на парични средства, то за целите на счетоводната отчетност от значение е тяхното предназначение. Основни форми на парични безвъзмездни средства, са:

- *Обвързани с активи безвъзмездни средства.* По своята икономическа същност това са финансираня, преотстъпени с условие организацията, която ги получава да закупи, вътрешно създаде или придобие по друг начин дълготраен материален или нематериален актив.
- *Обвързани с приходи безвъзмездни средства.* Това са преотстъпени частично или изцяло на организацията средства, които не попадат в обхвата на обвързаните с активи финансираня.



**Фигура 9.1. Класификация на финансираня, получавани от организации извършващи иновационна дейност**

Източник: автора

### 3. ОТЧИТАНЕ НА БЕЗВЪЗМЕЗДНО ПОЛУЧЕНИТЕ ФИНАНСИРАНИЯ

Във връзка с получени субсидии по европейски фондове и програми за организацията - бенефициент по договора, възниква задължение за придобиване на активи, които са необходими за извършване на предвидената по проекта научноизследователска и развойна дейност. Поради тази причина на първо място ще разгледаме счетоводното отчитане на финансиранята (безвъзмездните средства), обвързани с активи, за които съществено условие е организацията да придобие определен дълготраен актив.

Получените в дадена организация безвъзмездни финансираня, които са обвързани с активи, следва да се отчитат на база амортизируемостта на актива. Във връзка с това безвъзмездните средства, свързани с неамортизируеми активи следва да се признават през отчетните периоди, през които са отразени разходите, свързани с изпълнение на условията по финансирането. В случаите на дарение или безвъзмездно придобиване на неамортизируеми дълготрайни активи, финансирането се отразява като приход на определена от предприятието база, свързана с условията на договора<sup>163</sup>. Допълнително изискване е срокът, през който се признава приходът, да не бъде по-голям от двадесет години.

<sup>163</sup> СС 20 „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г.,... посл. изм.и допъл. ДВ. бр.86 от 2007г., т. 3.2. 6

**Финансиране (безвъзмездните средства), което е обвързано с амортизируеми активи,** се признава за текущия период<sup>164</sup>. В случая следва да се направи изчисляване на пропорционална база на начислените за съответния период амортизации на активите, придобити в резултат именно на това финансиране. Безвъзмездните средства, свързани с активи се оповестяват в баланса на организацията по два начина. При първия от тях, финансирането се представя като приходи за бъдещи периоди, а при втория - чрез намаляване на сумата на финансирането до достигане на балансовата стойност на актива. На основата на това изискване съществуват два подхода за представяне на безвъзмездни средства, обвързани с амортизируеми активи.

*При първия подход* финансирането се третира в качеството на разсрочен приход за бъдещ период, като се признава в печалбата или загубата за целия полезен срок на използване на актива. Ако организацията избере да приложи този подход, то за целите на счетоводството безвъзмездните средства се отразяват за периода, през който се акумулира разхода, направен за тяхното получаване. В същото време отчетената амортизация на актива се отразява за периода, през който организацията черпи изгода от полученото финансиране (виж Каре 9.1.).

#### **Каре 9.1. Счетоводно отчитане на безвъзмездно финансиране, което е обвързано с амортизируеми активи, при възприемане на първия подход**

Във връзка със счетоводното отчитане на безвъзмездни средства, обвързани с активи в примерния национален сметкоплан е предвидена сметка 753 “Финансиране за дълготрайни активи”. По своя характер сметка 753 “Финансиране за дълготрайни активи” е балансова, пасивна, синтетична, отчетно – резултатна. Към сметката е подходящо създаването на аналитична отчетност по вид дейност, видове програми, източници на финансиране, вид валута, форма на придобиване на активите и др. Сметката се кредитира при получаване на средствата, а се дебитира при тяхното използване. При получаване на безвъзмездни средства за закупуване на дълготраен актив, то размерът на финансирането се отчита по кредита на сметка 753 “Финансиране за дълготрайни активи” срещу дебитирание на сметка от група 50 “Парични средства”. Със размера на начислената за отчетния период амортизация се начислява и приход от финансирането. По този начин се признава частта от получените безвъзмездни средства, която е усвоена в рамките на отчетния период. За признаване на текущия приход от финансирането, пропорционално на начислената за периода амортизация, може да се състави следната счетоводна статия:

Дебит с/ка 753 “Финансиране за дълготрайни активи”

Кредит с/ка 704 “Приходи от финансирането”

Сметка 753 “Финансиране за дълготрайни активи” може да остане с крайно кредитно салдо в счетоводната система на организацията, което показва размера на неусвоените средства от полученото финансиране.

<sup>164</sup> Пак там, т.3.2 а.

**Пример:** На 15 януари 2019 г. „Ламда“ ООД получава по разплащателната си сметка в левове дарение, в размер на 1 000 лв., банково извлечение №.... Сумата е предназначена за закупуването на компютър, който ще се ползва за научноизследователската дейност на организацията. На 20 януари 2019 г. цялата сума на финансирането е използвана за покупката на компютър „Dell“, като същият е въведен в експлоатация на датата на закупуването му, фактура № ..... На отделен ред във фактурата е посочено, че сумата ще бъде платена на доставчика по банков път, като същият не е данъчно регистриран по Закона за данък върху добавената стойност. На 25 януари 2019 г. организацията заплаща дължимата на доставчика сума на база платежно нареждане №..... „Ламда“ ООД е възприела линеен метод на амортизация на амортизируемите си дълготрайни активи, като в счетоводната ѝ политика е посочено, че амортизация започва да се начислява от месеца следващ месеца на въвеждане на активите в експлоатация. Полезният срок на годност на компютъра е две години.

**Иска се:** Да се съставят необходимите счетоводни записвания за първата година от използване на актива, в случай че е възприет подход за признаване на текущия приход от финансирането, пропорционално на начислената за периода амортизация.

**Решение:**

1. За получаване на финансирането:

Дебит с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове“ – 1 000 лв.

Кредит с/ка 753 „Финансиране за дълготрайни активи“ – 1 000 лв.

2. За закупуване на актива:

Дебит с/ка 203 „Компютърна техника“ – 1 000 лв.

Кредит с/ка 401 „Доставчици“ – 1 000 лв.

3. За изплащане на дължимата сума на доставчика:

Дебит с/ка 401 „Доставчици“ – 1 000 лв.

Кт. с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове“ – 1 000 лв.

4. За начисляване на амортизацията на актива от февруари 2019 г. до края на годината:

Дебит с/ка 603 „Разходи за амортизация“ – 458,33 лв.

Кредит с/ка 241 „Амортизация на дълготрайни материални активи“ – 458,33 лв.

5. За отнасяне на разхода за амортизация по предназначение:

Дебит с/ка 611 „Разходи за основна дейност“ – 458,33 лв.

Кредит с/ка 603 „Разходи за амортизация“ – 458,33 лв.

6. За отразяване на частта от финансирането, призната за приход в текущия период:

Дебит с/ка 753 „Финансиране за дълготрайни активи“ – 458,33 лв.

Кредит с/ка 704 „Приходи от финансираня“ - 458,33 лв.

7. За приключване на сметка 611 „Разходи за основна дейност“:

Дебит с/ка 704 „Приходи от финансираня“ - 458,33 лв.

Кредит с/ка 611 „Разходи за основна дейност“ – 458,33 лв.

**Коментар:** Примерът илюстрира ситуация при която, организация получава безвъзмездно финансиране за закупуване на актив. Активът е амортизируем в рамките на две години от месеца следващ месеца на въвеждането му в експлоатация. Организацията следва да признае и отчете усвоеното финансиране на база амортизационното отчисление. Поради тази причина тя не може да признае цялата сума на финансирането, а следва при съставяне на годишния финансов отчет да признае за текущия период (2019 г.) само частта от финансирането, съответстваща на начислената амортизация от месеца следващ месеца на въвеждане на актива в експлоатация до края на м.12.2019 г. Начислената сума за тези месеци е 458,33 лв. Със тази сума ще се намали размерът на финансирането и реално към 31.12.2019 г. сумата от 541,67 лв. (1000 лв. – 458,33 лв.) ще е останалата част от получените безвъзмездни средства, които няма да са усвоени. Те ще трябва да се усвоят в рамките на полезния живот на актива отново чрез размера на законово начислената амортизация. На база извършените счетоводни записвания по т. 5, т.6 и т. 7 сметки 704 „Приходи от финансираня“ и 611 „Разходи за основна дейност“ се дебитираща и кредитираща с една и съща сума, представляваща частта от финансирането, която е усвоена и призната през съответния период. По този начин резултата от финансирането е нула и счетоводния финансов резултат на организацията не се влияе от размера на усвоеното финансиране (458,33 лв.). Идеята на подобен подход е организациите неправомочно да не се възползват от безвъзмездно получени средства при формиране на печалбата или загубата от дейността си за отчетния период.

За *втория подход* е характерно приспадане на безвъзмездното финансиране от отчетната стойност на актива за периода на неговото получаване. Ето защо счетоводно безвъзмездните средства се отразяват като приход под формата на намаление на амортизационните разходи през целия срок на годност на актива (виж Каре 9.2.).

#### **Каре 9.2. Счетоводно отчитане на безвъзмездно финансиране, което е обвързано с амортизируеми активи, при възприемане на втория подход**

**Пример:** Във връзка със спечелено проектно предложение по Програма „Х“, „Ламда“ ЕООД следва да получи 29 700 лв. за закупуването на транспортно средство за целите на иновационната си дейност. Финансирането е 100% без съфинансиране от страна на юридическото лице. На 11.01.2019 г. по специално открита за целите на проекта разплащателна сметка в „Ламда“ ЕООД получава финансиране в размер на 29 700 лв., банково извлечение №..... На 25.01.2019 г.

юридическото лице закупува транспортно средство „Пежо партнер“ на стойност 29 700 лв. с ДДС, фактура №... На отделен ред във фактурата е посочено, че сумата ще бъде изплатена на доставчика по банков път. „Ламда“ ЕООД не е данъчно задължено лице по ЗДДС (в допълнение е декларирало, че няма да използва право на данъчен кредит по чл. 74 и чл. 76 от ЗДДС за налични активи и получени услуги, финансирани по Програмата). Транспортното средство е въведено в експлоатация на датата на покупката му. На 30.01.2019 г. цялата сума по фактурата е изплатена на доставчика, нареждане №...

**Иска се:** Да се съставят необходимите счетоводни записвания за придобиването на актива и полученото финансиране, в случай че за целите на проекта е възприет подход за признаване на текущия приход от финансирането чрез приспадането му от отчетната стойност на актива.

**Решение:**

1. За получаване на финансирането:

Дебит с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове“ – 29 700 лв.

ан. с/ка 5031 „Разплащателна сметка в левове по проект.....“ – 29 700 лв.

Кредит с/ка 753 „Финансиране за дълготрайни активи“ – 29 700 лв.

2. За закупуване на транспортното средство:

Дебит с/ка 206 „Транспортни средства“ – 29 700 лв.

Кредит с/ка 401 „Доставчици“ – 29 700 лв.

ан. с/ка 4011 „Доставчици по проекти“ – 29 700 лв.

3. За изплащане на задължението към доставчик:

Дебит с/ка 401 „Доставчици“ – 29 700 лв.

ан. с/ка 4011 „Доставчици по проекти“ – 29 700 лв.

Кредит с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове“ – 29 700 лв.

ан. с/ка 5031 „Разплащателна сметка в левове по проект.....“ – 29 700 лв.

4. За признаване на финансирането чрез приспадане на отчетната стойност на актива:

Дебит с/ка 753 „Финансиране за дълготрайни активи“ – 29 700 лв.

Кредит с/ка 206 „Транспортни средства“ – 29 700 лв.

**Коментар:** Примерът илюстрира ситуация при която, юридическо лице получава финансиране за закупуване на актив, като размерът на получените средства са равни на доставната стойност на актива. В случая обаче „Ламда“ ЕООД следва да признае цялата стойност на актива (29 700 лв.) като усвоено финансиране в периода на придобиване на транспортното средство и въвеждането му в експлоатация. Поради тази причина, въпреки че активът може да отговаря на изискванията за амортизируем, на него не му се начислява амортизация. При тази хипотеза активът се отписва от гр. 20 „ДМА“ със цялата си стойност в кореспонденция със сметка 753 „Финансиране за дълготрайни активи“ (счетоводен запис по т. 4). Така сметка 753

„Финансиране за дълготрайни активи“ остава без салдо, което показва, че цялата сума по финансирането е усвоена. Поради причината, че не начисляваме амортизация, в превод не правим счетоводен разход, то и не начисляваме счетоводен приход (както в предходния пример, чрез използване на сметка 704 „Приходи от финансираня“).

Критичният анализ на двата подхода позволява да се направи извода, че *при първия подход получените безвъзмездни средства се отнасят директно в приходите на организацията, докато при втория подход те се признават индиректно на база амортизационния разход*. Законодателят определя двата подхода като еднакво ефикасни и резултатни<sup>165</sup>.

На следващо място, обект на нашето изследване е счетоводното отчитане на **финансиранията (безвъзмездните средства), които са обвързани с приходи** (виж Каре 9.3.). Тези безвъзмездни средства могат да бъдат обвързани с условие или да са безусловни безвъзмездни средства.

*Обвързаните с условие безвъзмездни средства* се отчитат като финансираня за текущата дейност. На тази база има два основни подхода за отчитане на безвъзмездните средства подусловие<sup>166</sup>. Според първия подход (брутен подход), получените безвъзмездни средства следва да се отчетат счетоводно като приход и да се представят в отчета за приходите и разходите, като се съпоставят с разходите, които са направени за тяхното усвояване. Вторият подход (нетен подход) изисква безвъзмездните средства да се приспаднат при отчитане на свързаните с тях разходи. Прилагането на всеки един от двата подхода има равностойно отражение върху крайния финансов резултат. Въпреки това, в подкрепа на нетния подход законодателят посочва факта, че ако организация не получи съответното финансиране, то представянето на разходи без компенсирането им с финансиране би довело до недостоверна и погрешна счетоводна информация. Прилагането на нетния подход е предпоставка за загуба на част от данните относно ефекта от финансирането върху приходните и разходни позиции. Това от своя страна поражда и липса на сравнимост на представените данни във финансовите отчети на организацията.

*Безвъзмездни средства без условие* следва да бъдат отчетени и признати като текущи приходи за периода на преотстъпването им. В специализираната литература се застъпва виждането за определяне на праг на същественост за признаване на тази група безвъзмездни средства<sup>167</sup>. Определеният праг на същественост за признаване и разпределение на финансирането трябва да бъде съобразен с дейността на организацията. В допълнение следва да се отчетат и потребностите от информация, който нейният ръководен орган ще използва за управление на получените ресурси.

<sup>165</sup> МСС 20 „Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ“, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм.и допъл. Регламент (ЕС) № 475/2012 на Комисията от 2012 г, т. 25.

<sup>166</sup> Пак там., т. 29 – 31.

<sup>167</sup> Пожаревска, Р. (2008). Отчитане на дейността на предприятията с нестопанска цел, Форком, С., с.55.



### Каре 9.3. Счетоводно отчитане на безвъзмездно финансиране, което е обвързано с приходи

За счетоводното отчитане на безвъзмездните средства обвързани с приходи е подходящо да се въведе сметка 754 „Финансиране на текуща дейност“ в индивидуалния сметкоплан на организацията. Тази сметка е балансова, пасивна, синтетична, отчетно-разграничителна. Полезно е въвеждането на подходяща аналитична отчетност към сметката, чрез която да се разграничат безвъзмездните ресурси свързани с приходи в зависимост от счетоводно-информационните потребности на организацията. В края на отчетния период кредитното салдо по сметка 754 показва стойността на неизползваното финансиране, като то се посочва в пасива на счетоводния баланс, раздел Г „Финансирания и приходи за бъдещи периоди“. В случая отново важи изискването с размера на направените разходи по усвояване на финансирането да се начисли приход. Идеята се обосновава от факта, че организацията не следва да се възползва от получените безвъзмездни средства по начин неправомерно рефлектиращ в посока намаление на счетоводния си финансов резултат.

**Пример:** През месец февруари организация „Х“ получава по разплащателната си сметка в лева финансиране от община Подуяне за текущата си дейност, в размер на 700 лв., банково извлечение №.... Получените средства са предоставени с условие цялата сума на финансирането да се използва за закупуване на материали. През месец март са закупени необходимите материали, които са заприходени в склад, фактура №....., складова разписка №..... На отделен ред във фактурата е посочено, че сумата ще бъде платена на доставчика по банков път. Доставчикът не е регистрирано по Закона за данък върху добавената стойност лице. В края на месец март всички материали са вложени в дейността на организацията, искане №.....

**Иска се:** Да се съставят необходимите счетоводни записвания.

**Решение:**

1. За получаване на финансирането:

Дебит с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове“ – 700 лв.

Кредит с/ка 754 „Финансиране на текуща дейност“ – 700 лв.

2. За закупуване на материалите:

Дебит с/ка 302 „Материали“ – 700 лв.

Кредит с/ка 401 „Доставчици“ – 700 лв.

3. За вложените в дейността материали:

Дебит с/ка 601 „Разходи за материали“ – 700 лв.

Кредит с/ка 302 „Материали“ – 700 лв.

4. За приключване на сметка 601 „Разходи за материали“:

Дебит с/ка 611 „Разходи за основна дейност“ – 700 лв.

Кредит с/ка 601 „Разходи за материали“ – 700 лв.



5. За отчитане на приходите от финансиране за текуща дейност:

Дебит с/ка 754 „Финансиране на текуща дейност“ – 700 лв.

Кредит с/ка 704 „Приходи от финансираня“ – 700 лв.

6. За приключване на сметка 611 „Разходи за основна дейност“:

Дебит с/ка 704 „Приходи от финансираня“ – 700 лв.

Кредит с/ка 611 „Разходи за основна дейност“ – 700 лв.

**Коментар:** Примерът илюстрира ситуация при която, юридическо лице получава финансиране за закупуване и използване в дейността си на материали (краткотрайни активи). При тази хипотеза за вложените в дейността на организацията материали следва да се начисли разход (по дебита на сметка 601). В края на отчетния период по правило сметките от гр. 60 „Разходи по икономически елементи“, вкл. с/ка 601, се приключват счетоводно в кореспонденция със сметка от гр. 61 „Разходи за дейността“. В нашия случай използваме сметка 611 „Разходи за основна дейност“, приемайки че материалите се използват за дейността на предприятието, за която то е учредено. Паралелно с размера на вложените в дейността материали начисляваме приход, с което намаляваме размера на предоставените безвъзмездни средства (както в предходните примери, чрез използване на сметка 704 „Приходи от финансираня“. Подходящо е ако дадена организация получава безвъзмездно средства за придобиване на активи и за приходи, то сметка 704 да се шифрова подходящо, така че да не се допускат технически грешки по повод вида на финансирането). В края на отчетния период сметка 611 „Разходи за основна дейност“ се приключва в кореспонденция със сметка 704 „Приходи от финансираня“. Така резултатът от финансирането е образно казано нула разходи срещу нула приходи. По този начин не се оказва влияние върху счетоводния финансов резултат на организацията.

При осъществяване на научноизследователски и иновационни дейности, безвъзмездно финансирани със средства от ЕС, е възможно наличието на т.нар. смесен модел. При него е характерно безвъзмездните средства да са предназначени както за придобиване на дълготраен актив, така и за извършване на текущи разходи (в това число и на разходи за материали и консумативи независимо, че при тяхното придобиване, първоначално също са били отчетени като краткотрайни активи).

Възможно е след изпълнение на необходимото условие да останат неусвоени средства. Нереализираните суми от финансирането следва да бъдат върнати. Подлежат на обратно възстановяване и финансираня, за които не са спазени или изпълнени условията, поставени при тяхното получаване. Ако организацията възприема националните счетоводни стандарти за база за счетоводно отчитане на дейността и за изготвяне и представяне на финансовите отчети, то подлежащите на връщане суми се отчитат като задължения. Непризнатата като приход част от

финансирането следва да бъде отписана<sup>168</sup>. В случай, че организацията приема международните стандарти за финансови отчети за база за изготвяне и представяне на финансовите си отчети, то подлежащите на възстановяване средства, се отчитат като промяна на счетоводната приблизителна оценка. *Обратното връщане на неусвоените суми по безвъзмездни средства, свързани с приходи, следва да се прилага на първо място спрямо всички неамортизирани финансираня за бъдещи периоди, които са признати по отношение на безвъзмездните средства. Възстановяването се признава незабавно във финансовия отчет на организацията до степенята, в която възстановяването надвишава тези суми или когато не съществува финансиране за бъдещи периоди. При обратно връщане на финансиране, свързано с актив, се увеличава балансовата стойност на актива или се намалява салдото на прихода за бъдещи периоди с дължимата за погасяване сума. Кумулативната амортизация на актива също се отчита незабавно в отчета за приходите и разходите на организацията*<sup>169</sup>.

Начинът, по който са получени безвъзмездните средства, не влияе на прилагания подход за тяхното счетоводно отчитане. Поради тази причина организациите с иновационна дейност следва да възприемат единен подход за отчитане на получените безвъзмездни средства, независимо от формата, източника и начина на получаване. Необходимо е в счетоводната политика на организациите да се посочат ясни критерии за разграничаване на условните и безусловни безвъзмездни средства, както и единен подход за отчитане на безвъзмездните средства, обвързани с активи, също така и на безвъзмездните средства, обвързани с приходи.

### **Ключови понятия**

**Безвъзмездни финансираня** – парични или материални ресурси предоставени на дадено лице, под условие или без наличието на условие, за осъществяване на определена дейност.

**Дарение** - вид договорно отношение между дарител и надарен, по силата на което дарителят отстъпва веднага и безвъзмездно нещо (ресурс, актив, парични средства) на надарения, който го приема.

**Дотация** - безвъзмездно предоставена от държавата сума за покриване на част от разходите на отделни предприятия, учреждения и др.

**Обвързани с активи безвъзмездни средства** - финансираня, преотстъпени с условие организацията, която ги получава да закупи, вътрешно създаде или придобие по друг начин дълготраен материален или нематериален актив.

<sup>168</sup> СС 20 „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., посл. изм.и допъл. ДВ. бр.86 от 2007г., т. 3.7.

<sup>169</sup> МСС 20 „Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ“, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл. изм.и допъл. Регламент (ЕС) № 475/2012 на Комисията от 2012 г., т. 32.

**Обвързани с приходи безвъзмездни средства** - преотстъпени частично или изцяло на организация средства, които не попадат в обхвата на обвързаните с активи финансираня.

**Субсидия** - парично дарение от правителството или частно лице за финансова подкрепа или помощ на друго лице.

### **Въпроси за самоподготовка**

*1. На база наличието на условие за получаване на безвъзмездните средства те могат да се групират на:*

А) Обвързани с активи безвъзмездни средства и обвързани с приходи безвъзмездни средства.

Б) Безвъзмездни средства, направени с цел учредяване на организация и безвъзмездни средства, придобити след учредяване на организация.

В) Парични и непарични безвъзмездни средства.

Г) Безвъзмездни средства, обвързани с условие и безвъзмездни средства, които не са обвързани с условие.

Д) Безвъзмездни средства за неправителствени организации и безвъзмездни средства за търговски дружества.

*2. За кой вид безвъзмездни средства се отнася твърдението:*

„Финансирането се признава за текущия период, като се изчислява на пропорционална база на начислените за съответния период амортизации на активите, придобити в резултат именно на това финансиране.“

А) За безвъзмездните средства, свързани с разходи.

Б) За безвъзмездните средства, обвързани с приходи.

В) За безвъзмездните средства, свързани с неамортизируеми активи.

Г) За безвъзмездните средства, обвързани с амортизируеми активи.

Д) За безвъзмездни средства, обвързани с пасиви.

*3. Коментирайте каква информация и защо следва да се оповести по повод получено в организация с иновационна дейност безвъзмездно финансиране.*

*4. Посочете дали твърдението е вярно?*

„Безвъзмездни средства без условие следва да бъдат отчетени и признати като текущи приходи за периода на преотстъпването им.“

А) Твърдението е вярно

Б) Твърдението не е вярно

## ГОДИШНО СЧЕТОВОДНО ПРИКЛЮЧВАНЕ И ЕЛЕМЕНТИ НА ГОДИШНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА ОРГАНИЗАЦИИ С ИНОВАЦИОННА ДЕЙНОСТ

### Учебни цели

**С усвояване на материала в темата ще разберете:**

- *Кои са основните етапи на годишното счетоводно приключване.*
- *Защо се съставят годишни финансови отчети.*
- *Кои са основните елементи на годишните финансови отчети.*
- *Ще можете да коментирате какви са разликите в елементите на годишните финансови отчети, създадени на база националните и международни счетоводни стандарти.*

### 1. ГОДИШНО СЧЕТОВОДНО ПРИКЛЮЧВАНЕ – ЕТАПИ И ИЗИСКВАНИЯ

Годишното счетоводно приключване е продължителен процес, който обхваща множество разнообразни етапи с различно времево проявление. За целите на годишното счетоводно приключване в дадена организация, извършваща иновационна дейност е подходящо да се разработи график за дейностите. Графикът е вътрешен документ, в който следва ясно да са посочени сроковете за извършване на отделните дейности, попадащи в различните етапи на годишното счетоводно приключване. В допълнение следва да са определени и отговорните лица, ангажирани с изпълнението на всяка една дейност. Графикът се утвърждава от управленския орган на организацията и се свежда до знанието на отговорните за извършването му лица. Като основни етапи и дейности, които може да възприеме една организация в процеса на годишното си счетоводно приключване могат да се посочат<sup>170</sup>:

• *Идентификация на организацията.* През този етап следва да се отчете дали е настъпила промяна в статута на организацията, което да доведе до промяна в размера на капитала ѝ. Ако съществува настъпване на подобно събитие, то по време на годишното счетоводно приключване трябва да се сравни информацията в счетоводните регистри с цел да се определи дали данните по счетоводните сметки, съвпадат с подадената информация в Търговския регистър.

• *Промени в икономическата среда.* Прави се оценка на икономическите фактори, които биха оказали влияние върху дейността и счетоводната отчетност на организацията. В случая става

<sup>170</sup> За повече подробности виж: Авторски колектив (2015). Счетоводната политика на моята фирма, РС Издателство и бизнес консултации, Шумен.

въпрос за фактори, чието съществуване би довело до преустановяване на част от дейността на организацията, ориентиране към излизане на нови пазари, затваряне на част от подразделенията на предприятието и др. По време на годишното счетоводно приключване съществуването на подобни фактори следва да се отчете и анализира както от мениджърския екип на организацията, така и от счетоводния персонал.

- *Преглед на организационната структура.* Прегледът на организационната структура следва да бъде извършен от организации с иновационна дейност, които имат повече от един търговски обект, клон или офис. Целта е да се провери дали хронологичният регистър на счетоводните записвания представя сбор от хронологичните записвания на отделните йерархични нива.

- *Провеждане на годишна инвентаризация на активите.* През този етап предприятието с иновационна дейност следва да установи дали съществуват различия между фактическата наличност на активите и тези, които се водят в счетоводните регистри. На годишна инвентаризация подлежат следните активи на организацията: дълготрайните материални активи; стоково-материалните запаси; вземанията от клиенти; паричните средства; инвестициите на отчитащата се организация в капитала на други предприятия.

- *Провеждане на годишна инвентаризация на пасивите.* Освен активите на организацията на годишна инвентаризация подлежат и нейните пасиви. Съществено в случая е да се отчетат пасивите, чиито давностен срок вече е изтекъл.

- *Проверка на начислените за периода амортизации.* В рамките на етапа следва да се установи дали е възникнало обстоятелство, което да доведе до преустановяване на амортизацията през отчетния период. Проверява се за кои активи на организацията, набраната амортизация подлежи на отписване от счетоводните регистри. Следва да се установи и дали е необходима промяна на метода на амортизация на дълготрайните активи, за които е настъпила промяна в очакваните икономически ползи.

- *Преглед на вземанията и задълженията с изтекъл давностен срок.* За целите на този етап към 31.12. на отчетната година следва да се определи коректно давностния срок на вземанията и задълженията на организацията. Следва да се провери дали има спиране, възобновяване или прекратяване на давностния срок.

- *Начисляване на разходи по неизползвани отпуски.* Организациите с иновационна дейност в годишните си финансови отчети представят информация за стойността на дължимите суми във връзка с натрупаните и неизползвани от персонала отпуски. Те се представят като задължение на организацията. Освен дължимите суми на персонала от неизползваните отпуски, следва счетоводно да се отчетат и дължимите върху тях суми за социално и здравно осигуряване.

- *Начисляване на провизиите и оповестяване на условни задължения и условни активи.* В годишните си финансови отчети предприятията не следва да признаят условни пасиви и активи. Те подлежат на оповестяване в приложението към ГФО.

- *Отчитане на ефекти от промяна във валутните курсове.* В хода на своята дейност организацията може да има взаимоотношения с клиенти и доставчици от чужбина. В случая следва да се отчетат възникналите курсови разлики по централния курс на БНБ за съответната валута, към дата на съставяне на финансовия отчет.

- *Проверка на съответствията на счетоводните сметки и тяхното приключване.* През този етап следва да се провери дали стопанските операции са отнесени в счетоводните сметки, които са създадени за целта на тяхното отчитане. Ако се установи несъответствие, то трябва да се проследи хронологията на сметките и да се коригира грешката. След като се проверят счетоводните записвания, то използваните сметки следва да се приключат по определен за целта ред. Възможно е част от сметките да останат с крайни салда.

- *Коригиране на грешки и отразяване на събития, настъпили след датата на баланса.* Проверява се за открити през периода съществени грешки, които са били допуснати през текущия или минал отчетен период. Ако грешката е допусната през текущия период, то тя се коригира като се състави обратна или сторнировъчна статия. Ако грешката засяга изминал отчетен период, то тя следва да се коригира според изискванията на СС8 „Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“ или МСС 8 „Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки“. За целите на този етап от изключителна важност е датата на която мениджърския персонал на организацията одобрява финансовия отчет за публикуване. По същество изготвянето на финансовия отчет, одобряването за неговото публикуване и самия акт на публикуване са три отделни момента с различно времево проявление. Всички последващи събития които имат коригиращ ефект между 31.12. и датата на която финансовият отчет е одобрен за публикуване, следва да намерят отражение в самия финансов отчет<sup>171</sup>.

- *Съставяне на предварителна оборотна ведомост и отчет за приходите и разходите преди данъците.*

- *Преобразуване на счетоводния финансов резултат в съответствие с изискванията на данъчното законодателство и счетоводно отразяване на данъчните ефекти.*

- *Изготвяне на оборотна ведомост след данъците и съставяне на задължителните елементи на годишния финансов отчет.*

---

<sup>171</sup> Като коригиращи събития могат да се посочат: заличаване от търговския регистър на клиент, от който са останали неудовлетворени вземания; влязло в сила решение от съда за вземания или задължения, чиито стойности се различават от признатите в ГФО; прикриване на измами или грешки, показващи че ГФО е недостоверен и др.

## **2. ОСОБЕНОСТИ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ И ИЗИСКВАНИЯ ПРИ СЪСТАВЯНЕТО И ПУБЛИКУВАНЕТО ИМ СПОРЕД НОРМАТИВНАТА РЕГУЛАЦИЯ НА ЗАКОНА ЗА СЧЕТОВОДСТВОТО**

Организациите с иновационна дейност, в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството<sup>172</sup> съставят:

- годишен финансов отчет (ГФО) към 31 декември на отчетния период в хиляди левове;
- консолидиран финансов отчет към 31 декември на отчетния период в хиляди левове. Консолидиран финансов отчет изготвят организации с иновационна дейност, които са предприятия майки независимо от това къде се намират седалищата на дъщерните им предприятия. Освободени от това изискване са предприятията майки на малка група, освен ако в групата има поне едно предприятие от обществен интерес<sup>173</sup>. Консолидираните финансови отчети следва да са съставени според изискванията на счетоводните стандарти, приложими от предприятието майка.
- междинни финансови отчети, обхващащи период, по-кратък от една календарна година, когато се изискват от нормативен акт или по решение на органа на управление.

Информацията, представена във финансовия отчет на организацията, трябва да бъде надеждна, уместна, разбираема и сравнима с предходен отчетен период. Следователно финансовите отчети дават структурирана, резултатна, счетоводна информация за финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на дадено предприятие към края на определен отчетен период. Основна цел на финансовите отчети е да представят достоверна и актуална информация на широк кръг потребители, относно<sup>174</sup>:

<sup>172</sup> Закон за счетоводството, Обн. ДВ. бр. 95 от 2015 г., изм. ДВ. бр. 37 от 2019 г., глава трета.

<sup>173</sup> "Предприятия от обществен интерес" са:

- а) предприятия, чиито прехвърлими ценни книжа са допуснати до търговия на регулирания пазар в държава - членка на Европейския съюз;
- б) кредитни институции;
- в) застрахователи и презастрахователи;
- г) пенсионноосигурителните дружества и управляваните от тях фондове;
- д) инвестиционни посредници, които са големи предприятия;
- е) колективни инвестиционни схеми и управляващи дружества по смисъла на Закона за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране, които са големи предприятия;
- ж) финансови институции по смисъла на Закона за кредитните институции, които са големи предприятия;
- з) "Холдинг Български държавни железници" - ЕАД, и дъщерните му предприятия; Национална компания "Железопътна инфраструктура";
- и) търговски дружества, чиято основна дейност е да произвеждат и/или да пренасят, и/или да продават електроенергия и/или топлоенергия и които са големи предприятия;
- к) търговски дружества, чиято основна дейност е да внасят и/или пренасят, и/или разпределят и/или транзитират природен газ и които са големи предприятия;
- л) ВиК оператори по смисъла на чл. 2, ал. 1 от Закона за регулиране на водоснабдителните и канализационните услуги, които са средни и големи предприятия.

В закона за счетоводството е посочено, че годишните финансови отчети на предприятията от обществен интерес задължително се съставят на базата на Международните счетоводни стандарти.

<sup>174</sup> По-подробно виж: Миланова, Е., Н. Орешаров. (2012). Счетоводна политика и финансови отчети на предприятието, ИК на УНСС, С.

- Финансовото състояние на организацията с иновационна дейност. Финансовото състояние зависи от ресурсите, които предприятието контролира, от неговата способност да се адаптира към външната икономическа среда, както и от финансовата структура, ликвидността и платежоспособността на организацията. *Данни за финансовото състояние се предоставят главно в баланса на предприятието (отчета за финансовото състояние).*

- Икономическите ресурси, контролирани от организацията. Информация за контролираните от организацията ресурси, както и количествено изменение на тези ресурси спрямо предходен период, се използва основно при прогнозиране на бъдещото икономическо състояние на предприятието.

- Резултатите от цялостната дейност на организацията. Информацията в това направление е полезна при оценяване на инвестиционната и производствена дейност на предприятието през съответния период.

- Информация за паричните потоци на организацията, осъществяваща иновационни дейност. Предоставя на потребителите данни за оценка възможностите на предприятието да генерира пари или парични еквиваленти. *Информация за паричните потоци се съдържа основно в отчета за паричните потоци.*

- Информация за ефективността на организацията и нейната рентабилност. Подобна информация е необходима при оценка на възможните бъдещи изменения в контролираните от предприятието ресурси. Данни за ефективността на организацията и нейната рентабилност са полезни и при оценка на финансовите рискове (кредитен, пазарен и ликвиден). *Информация за ефективността се съдържа основно в отчета за приходите и разходите (отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход).*

- Информация за ликвидността и платежоспособността на организацията. Подобна информация е от значение най-вече за финансовите предприятия, защото дава данни за способността на организацията да посрещне финансовите си задължения с настъпване на падежа им.

- Информация за финансовата структура на организацията с иновационна дейност. Данни относно финансовата структура на организацията са от значение при прогнозиране на бъдещото разпределение на паричните потоци между съдружниците и участниците в организационната структура на предприятието.

Междинните, годишните и консолидираните отчети на предприятията **се съставят** от физически лица<sup>175</sup>, които са в трудово, служебно или облигационно правоотношение с

---

<sup>175</sup> Физическите лица, които съставят финансовите отчети, и управляващите и/или представляващите счетоводните предприятия, които подписват финансовите отчети, когато финансовите отчети са съставени от счетоводни предприятия, трябва да отговарят на следните изисквания:

1. да имат придобита задължителна минимална степен на завършено образование и съответстващ към него действителен стаж по специалността, както следва:



предприятието, или от счетоводни предприятия. Това изискване не се прилага за годишните финансови отчети на едноличните търговци, които прилагат способа на едностранното счетоводно записване, и за микропредприятията, които не осъществяват дейност през отчетния период. В тези случаи финансовите отчети се съставят от собствениците или съдружниците на тези предприятия.

**Ръководителят на предприятието от своя страна е длъжен да:**

- утвърждава индивидуалния сметкоплан на предприятието;
- организира текущото счетоводно отчитане в съответствие с разпоредбите на закона за счетоводството;
- утвърждава формата на счетоводството, която осигурява синхронизирано осъществяване на хронологичното и систематичното (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане;
- отговаря за съставянето, съдържанието и публикуването на финансовите отчети и на годишните доклади, изисквани по закона за счетоводството. На тази основа всички елементи на годишните финансови отчети се подписват както от техния съставител, така и от управителя на организацията. Освен подпис във финансовите отчети следва да се постави и печат на организацията, както и печат на специализирано счетоводно предприятие. Печат на специализирано счетоводно предприятие се поставя в случай, че за съставянето на отчета организацията наема лице по смисъла на Търговския закон, чиято предмет на дейност е организиране на счетоводно отчитане и съставяне на финансови отчети;
- определя периодичността на финансовите отчети за нуждите на управлението на предприятието;
- отговаря за извършването на независим финансов одит от регистрирани одитори;
- определя реда и начина за извършване на инвентаризация;
- отговаря за съхраняването на счетоводната информация по реда и в сроковете, посочени в закона за счетоводството;
- определя реда и движението на счетоводните документи от момента на тяхното създаване или получаване в предприятието до момента на унищожаването или предаването им съгласно закона за счетоводството.

---

а) висше счетоводно-икономическо образование и стаж в областта на счетоводството, външния и вътрешния одит и финансовата инспекция, данъчните ревизии или като преподавател по счетоводство и контрол, съответно:

аа) при магистърска степен - две години;

аб) при бакалавърска степен - три години;

ав) при степен "професионален бакалавър" - 4 години;

б) друго висше икономическо образование и 5 години стаж в областта на счетоводството, външния и вътрешния одит и финансовата инспекция, данъчните ревизии или като преподавател по счетоводство и контрол;

в) средно икономическо образование и 8 години стаж като счетоводител;

2. да не са осъждани за престъпление от общ характер по глава пета и по глава шеста, раздел I от Особената част на Наказателния кодекс.

На **задължителен независим финансов одит** от регистрирани одитори подлежат годишните и консолидираните финансови отчети на:

- малки предприятия, които към 31 декември на текущия отчетен период надвишават най-малко два от следните показатели:

- балансова стойност на активите - 2 000 000 лв.;
- нетни приходи от продажби - 4 000 000 лв.;
- средна численост на персонала за отчетния период - 50 души;

- средните и големите предприятия;
- предприятията от обществен интерес;
- средните и големите групи и групите, в които има поне едно предприятие от обществен интерес;

- юридическите лица с нестопанска цел, определени за осъществяване на общественополезна дейност, когато за текущата година превишават един от следните показатели:

- балансова стойност на активите към 31 декември - 1 000 000 лв.;
- размер на нетните приходи от стопанска и приходите от нестопанска дейност за текущата година - 2 000 000 лв.;
- обща сума на получените през текущата година финансираня и неусвоени към 31 декември на текущата година финансираня, получени през предходни отчетни периоди - 1 000 000 лв.;

- предприятия, за които това изискване е установено със закон;
- юридическите лица с нестопанска цел, определени за осъществяване на общественополезна дейност и извършващи дейност по чл.116 от Семейния кодекс.

Предприятия, които подлежат на независим финансов одит следва да изготвят **доклад за дейността** си, който съдържа най-малко следната информация:

- обективен преглед, който представя вярно и честно развитието и резултатите от дейността на предприятието, както и неговото състояние, заедно с описание на основните рискове, пред които е изправено;

- анализ на финансови и нефинансови основни показатели за резултата от дейността, имащи отношение към стопанската дейност, включително информация по въпроси, свързани с екологията и

служителите. При изготвяне на анализа в доклада за дейността могат да се включат препратки към сумите на разходите, отчетени в годишните финансови отчети, и допълнителни обяснения във връзка с тях;

- всички важни събития, които са настъпили след датата, към която е съставен годишният финансов отчет;

- вероятното бъдещо развитие на предприятието;

- *действията в областта на научноизследователската и развойната дейност;*

- информация за придобиване на собствени акции, изисквана по реда на чл. 187д от Търговския закон;

- наличието на клонове на предприятието;

- използваните от предприятието финансови инструменти, а когато е съществено за оценяване на активите, пасивите, финансовото състояние и финансовия резултат, се оповестяват и:

- целите и политиката на предприятието по управление на финансовия риск, включително политиката му на хеджиране на всеки основен тип хеджирана позиция, за която се прилага отчитане на хеджирането;

- експозицията на предприятието по отношение на ценовия, кредитния и ликвидния риск и риска на паричния поток.

Докладът за дейността, заедно с одиторския доклад следва да бъдат приети от органа на управление на организацията. За мениджърския персонал е от значение да знае, че **годишните финансови отчети** на някои юридически и физически лица **подлежат на публикуване в Търговския регистър към Агенцията по вписванията**. Отчетите могат да бъдат подадени на място, чрез представяне на необходимата документация на хартиен носител, или по електронен път, чрез използване на електронен подпис. Лицата, които имат право да заявят публикуване на годишните финансови отчети в Агенцията по вписванията са:

- собственика или управителя на организацията;

- адвокат с изрично пълномощно;

- съставителя на отчета, с нотариално заверено пълномощно.

Съществуват законоустановени срокове за публикуване на годишните финансови отчети в Агенцията по вписванията. *Годишните финансови отчети и докладът за дейността се публикуват във вида и с текста, въз основа на които регистрираният одитор е изразил становището си.* На публикуване подлежи и пълният текст на одиторския доклад. Малките предприятия, които не подлежат на задължителен независим финансов одит, публикуват най-малко баланс/отчет за финансовото състояние и приложение, когато предприятието има задължение за

изготвянето му. Годишният финансов отчет на предприятие майка, което изготвя консолидиран финансов отчет, се публикува едновременно с консолидирания финансов отчет на групата заедно с годишните доклади към тях.

### **3. ЕЛЕМЕНТИ НА ГОДИШНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, КОИТО СА СЪСТАВЕНИ НА БАЗА НАЦИОНАЛНИТЕ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ**

Когато организацията прилага за своя счетоводна база националните стандарти, то пълният комплект на годишния финансов отчет включва:

- Баланс
- Отчет за приходите и разходите (ОПР)
- Отчет за паричните потоци (ОПП)
- Отчет за собствения капитал (ОСК)
- Приложение

Най-общо **счетоводният баланс** характеризира имущественото състояние на организацията към определен момент. Може да се изготви в едностранна или двустранна форма. Позволено е добавянето на допълнителни балансови статии, в случаите когато това ще доведе до по-вярно и честно представяне на имущественото състояние на организацията. *За управителите на организации с иновационна дейност е от значение да са наясно, че в баланса сумата на актива следва винаги да е равна на сумата на пасива.*

**Отчетът за приходите и разходите** се изготвя при съблюдаване на изискването за съпоставяне на получените приходи с извършените разходи. Целта е да се определи финансовият резултат на организацията за отчетния период. В еквивалентен аспект както при баланса, така и в отчета за приходите и разходите е дадена възможност за съставянето му в едностранна или двустранна форма. За информационно-счетоводните цели на организациите с иновационна дейност следва да споменем, че съществуват два подхода за представяне на разходите в отчета за приходите и разходите. Първият подход се нарича „същност на разходите“ или „брутен подход“. При него разходите се показват по видове и по икономически елементи (например по материали, външни услуги, амортизация, заплати и т.н.). Вторият подход се нарича „разходи по функционално предназначение“ или „оборотен подход“. При него разходите се представят според мястото им на възникване (например в производството, в управлението, продажбите и т.н.).

Целта на **отчета за паричния поток** е да се установят постъпленията и плащанията на парични средства в рамките на отчетния период. Необходимостта от изготвяне на подобен отчет се свързва с това, че в отчета за приходите и разходите е възможно да бъде отразен приход, за който все още не са постъпили парични средства. В еквивалентен аспект в ОПР може да се отчете и начислен, но все още неизплатен разход на организацията.

**Отчетът за собствения капитал** се съставя поради причината, че в организацията могат да възникнат стопански операции, които да доведат до промяна в собствения капитал, не намерили отражение в ОПР. Изготвя се в шахматна форма, за да се осигури информация за собствения капитал по отделни елементи.

**Приложението** към годишния финансов отчет следва да съдържа допълнителни пояснителни сведения за вярното и точно представяне на информацията в отчета. Подобни сведения могат да засегнат данни относно прилаганата от предприятието счетоводна политика, базата за изготвяне на финансовия отчет, начислени суми по одиторски услуги (ако организацията подлежи на независим финансов одит) и др.

За някои лица е дадена възможност да прилагат **облекчена форма на финансова отчетност**. Право да приложат облекчена форма на финансова отчетност имат *еднолични търговци*, на които размерът на нетните приходи от продажби за текущия отчетен период не надхвърля 200 000 лв. и не подлежи на задължителен независим финансов одит. В случая техните годишни финансови отчети могат да се състои само от отчет за приходите и разходите. Годишният финансов отчет на организации, които са *микропредприятията* по смисъла на Закона за счетоводството може да се състои само от съкратен баланс и съкратен отчет за приходите и разходите по раздели. Годишният финансов отчет на *малките предприятия* може да се състои от съкратен баланс, съкратен отчет за приходите и разходите по раздели и групи и приложение. *Годишният финансов отчет на средните и големите предприятия, както и на предприятията от обществен интерес се съставя в пълен комплект съгласно приложимите счетоводни стандарти.*

#### **4. ЕЛЕМЕНТИ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ, КОИТО СА СЪСТАВЕНИ НА БАЗА МЕЖДУНАРОДНИТЕ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ**

Законодателят регламентира, че предприятията съставят финансовите си отчети на базата на Националните счетоводни стандарти<sup>176</sup>. Това обаче не ограничава предприятията доброволно да сменят своята счетоводна база и да прилагат международните счетоводни стандарти. Съществено изискване обаче е *ако дадена организация с иновационна дейност за отчетния период изготви и представи годишния си финансов отчет на базата на МСС, то тя не може в бъдещ период да прилага НСС*. Също така в закона за счетоводството допълнително са изброени предприятия, които следва да прилагат международните счетоводни стандарти при съставяне на финансовите си отчети. Такива предприятия са<sup>177</sup>:

- кредитни и финансови институции по смисъла на Закона за кредитните институции;
- доставчици на платежни услуги по смисъла на Закона за платежните услуги и платежните системи;

<sup>176</sup> Закон за счетоводството, Обн. ДВ. бр. 95 от 2015г., изм. ДВ. бр. 37 от 2019 г., чл. 34, ал. 1.

<sup>177</sup> Пак там., чл.34, ал.2.

- застрахователи и презастрахователи, както и застрахователни холдинги и финансови холдинги със смесена дейност, начело на група, по смисъла на Кодекса за застраховането;

- пенсионноосигурителни дружества и управляваните от тях фондове за допълнително пенсионно осигуряване по смисъла на Кодекса за социалното осигуряване;

- инвестиционни посредници по смисъла на Закона за пазарите на финансови инструменти;

- управляващи дружества и колективни инвестиционни схеми по смисъла на Закона за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране;

- лица, управляващи алтернативни инвестиционни фондове по смисъла на Закона за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране;

- национални инвестиционни фондове по смисъла на Закона за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране;

- предприятия, чиито прехвърлими ценни книжа са допуснати до търговия на регулиран пазар в държава – членка на Европейския съюз;

- пазарни оператори по смисъла на Закона за пазарите на финансови инструменти;

- централни депозитари на ценни книжа по смисъла на Регламент (ЕС) № 909/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. за подобряване на сетълмента на ценни книжа в Европейския съюз и за централните депозитари на ценни книжа, както и за изменение на директиви 98/26/ЕО и 2014/65/ЕС и Регламент (ЕС) № 236/2012 (ОВ, L 257/1 от 28 август 2014 г.).

Ако дадена организация с иновационна дейност прилага за своя счетоводна база МСС или попада в обхвата на предходно изброените, то **пълният комплект** на годишния финансов отчет включва:

- Отчет за финансовото състояние към края на периода.
- Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода.
- Отчет за промените в собствения капитал.
- Отчет за паричните потоци.
- Пояснителни приложения.

В МСС е позволено наименованията на отделните компоненти на ГФО да са различни от предходно посочените, например вместо „Отчет за финансовото състояние към края на периода“ може да се използва наименованието „Баланс“. Ако организация избере да промени наименованието на отделните елементи на ГФО, то това обстоятелство, както и новите наименования следва да се оповестят в счетоводната политика на предприятието.

**Отчетът за финансовото състояние** отразява финансовото състояние на организацията към 31.12. на отчетната година. Може да се изготви в едностранна или двустранна форма.

**Отчетът за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход** за периода отразява ефективността на цялостната дейност на организацията и възвращаемостта на инвестирания капитал. Ефективността се отразява на база информацията за приходите и разходите, финансовия резултат и другия всеобхватен доход. Под понятието „общ всеобхватен доход“ следва да се разбира промяна в собствения капитал на организацията през отчетния период. Промяната е резултат от операции и събития, които са различни от промените, които са предизвикани от собствениците на организацията. Основните компоненти на всеобхватния доход са печалбите или загубите и другия всеобхватен доход. Печалбите или загубите на организацията се определят чрез съпоставяне на приходите и разходите от обичайната дейност на организацията. Другият всеобхватен доход по своята същност представлява приходи и разходи, които не се включват към състава на приходите и разходите, имащи отношения към текущия финансов резултат на организацията. Въпреки, че нямат отношение към финансовия резултат приходите и разходите, включени в другият всеобхватен доход оказват влияние върху размера на собствения капитал. Общият всеобхватен доход може да се представи в самостоятелен отчет или в два отчета (отчет за приходите и разходите и отчет за всеобхватния доход). Независимо от избраната форма разходите в отчета могат да се представят по метода „същност на разходите“ или на база „разходи по функционално предназначение“.

В **отчета за промените в собствения капитал** се представя информация по две направления. Първото е свързано с цялостното финансово поведение на организацията в рамките на отчетния период. Второто засяга цялостното финансово поведение на организацията към края на отчетния период. Следователно в отчета за промените в собствения капитал може да се намери основно информация за промените в нетната стойност на активите и изменения в „богатството на собствениците“.

Информацията в **отчета за паричните потоци** се представя по оперативна, инвестиционна и финансова дейност. Оперативната дейност е дейността, от която организацията основно генерира своите приходи. Паричните потоци от оперативната дейност се генерират от една страна от основната приходоносна дейност на организацията, а от друга - от събития, чиято стойност се включва при определяне на печалбата или загубата за текущия период. Като инвестиционна дейност на организацията следва да се разбира дейност по придобиване и продажба на дълготрайни активи и инвестиции, които не са включени в обхвата на паричните еквиваленти. Парични потоци от инвестиционната дейност са например:

- паричните постъпления от продажба на дълготрайни материални и нематериални активи;
- парични плащания, свързани с *капитализирани разходи за развойна дейност*, както и капитализираните разходи за вътрешно създадени имоти, машини и съоръжение;
- парични аванси и кредити, предоставени на трети страни;
- парични постъпления от възстановяването на аванси и погасяване на кредити, предоставени на трети страни и др.

В обхвата на финансовата дейност на организацията попадат сделки, водещи до промяна в размера и състава на собствения и привлечения капитал на предприятието. Тези промени могат да са в резултат на паричните постъпления от емитирането на акции; изплащането на суми за обратно изкупуване на собствени акции; постъпления от емитирането на краткосрочни и дългосрочни заемни средства, парични плащания от лизингополучател и др.

**Пояснителните приложения** са последният елемент на годишния финансов отчет на организации с иновационна дейност, използващи за своя счетоводна база МСС. Те представят информация за базата, на която са изготвени финансовите отчети и специфичните счетоводни политики на организацията, както и информация, която не е представена никъде другаде във финансовите отчети, но е важна за разбирането на всеки един от тях. Пояснителните приложения се представят по систематичен начин, като съдържат:

- декларация за съответствие с МСС;
- обобщение на прилаганите значителни счетоводни политики;
- подкрепяща информация за статиите, които са представени в предходно разгледаните отчети. Тази информация следва да е посочена в реда, в който е представен всеки един отчет и всяка статия по него;
- други оповестявания, които включват информация за условните пасиви и непризнатите договорни ангажименти, както и данни с нефинансов характер (като например цели и политика на управлението на финансовия риск на предприятието)<sup>178</sup>.

### **Ключови понятия**

**Годишен финансов отчет** - съвкупност от обобщени показатели, характеризиращи стопанската дейност на дадено предприятие през отчетния период (според българското законодателство това е календарна година) и нейното имуществено и финансово състояние, както и финансовия резултат към края на годината.

**Консолидиран финансов отчет** - финансов отчет на предприятия от група, представен като финансов отчет на едно предприятие.

**Междинен финансов отчет** - финансов отчет за период по-кратък от една календарна година. За междинни не се считат отчетите на новосъздадените и прекратилите дейността си предприятия.

**Одит** - независима проверка на финансовите отчети с цел изразяване на мнение за тяхната достоверност.

---

<sup>178</sup> За повече подробности виж: Миланова, Е., Н. Орешаров. (2012). Счетоводна политика и финансови отчети на предприятието, ИК на УНСС, С., с.26-69, 380-387.



**Отчет за паричните потоци** – предоставя информация за входящите (постъпления) и изходящи (плащания) потоци от парични наличности и еквиваленти на организация.

**Отчет за приходите и разходите** - съдържа синтезирана финансова информация за даден отчетен период, основана на реализираните приходи и извършените разходи от юридическо лице.

**Отчет за собствения капитал** - съдържа информация за изменението на собствения капитал на лице между два счетоводни баланса.

**Парични потоци** – входящи и изходящи потоци от парични средства и парични еквиваленти.

**Приложение към финансов отчет** - подробно описание и анализ на информацията, посочена в останалите елементи на пълния комплект на финансов отчет.

**Счетоводен баланс** - характеризира имущественото състояние на организация към определен момент.

**Търговския регистър** - единна централизирана електронна база данни, която се управлява от информационна система. Включва данни за търговци, клонове на чуждестранни търговци и свързаните с тях обстоятелства, за които е предвидено със закон, че подлежат на вписване.

**Финансови отчети** - структурирано представяне на информация за финансовото състояние, резултатите от дейността и паричните потоци, представена като активи; пасиви; собствен капитал; приходи; разходи; парични потоци.

### ***Въпроси за самоподготовка***

*1.Посочете кои са основните стъпки на годишното счетоводно приключване в организация с иновационна дейност.*

*2.Посочете кои са елементите на пълния комплект на годишния финансов отчет на организация, която е избрала за своя счетоводна база НСС:*

А) Баланс; Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода; Отчет за паричните потоци; Отчет за собствения капитал; Приложение.

Б) Баланс; Отчет за приходите и разходите; Отчет за паричните потоци; Отчет за собствения капитал; Приложение.

В) Отчет за финансовото състояние към края на периода; Отчет за приходите и разходите; Отчет за паричните потоци; Отчет за собствения капитал; Приложение.

Г) Отчет за финансовото състояние към края на периода; Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода; Отчет за паричните потоци; Отчет за собствения капитал; Приложение.

Д) Баланс; Отчет за приходите и разходите; Отчет за собствения капитал; Приложение.

3. В кой елемент от годишния финансов отчет можем да открием информация за имущественото състояние на организацията към определен момент:

- А) Приложение/ Пояснителни приложения.
- Б) Отчет за паричните потоци.
- В) Отчет за собствения капитал/ Отчет за промените в собствения капитал.
- Г) Отчет за приходите и разходите/ Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода.
- Д) Баланс/ Отчет за финансовото състояние към края на периода.

4. В кой елемент от годишния финансов отчет можем да открием информация за постъпленията и плащанията на парични средства в рамките на отчетния период:

- А) Приложение/ Пояснителни приложения.
- Б) Отчет за паричните потоци.
- В) Отчет за собствения капитал/ Отчет за промените в собствения капитал.
- Г) Отчет за приходите и разходите/ Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода.
- Д) Баланс/ Отчет за финансовото състояние към края на периода.

5. В кой елемент от годишния финансов отчет можем да открием информация за финансовият резултат на дадена организация за отчетния период.

- А) Приложение/ Пояснителни приложения.
- Б) Отчет за паричните потоци.
- В) Отчет за собствения капитал/ Отчет за промените в собствения капитал.
- Г) Отчет за приходите и разходите/ Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода.
- Д) Баланс/ Отчет за финансовото състояние към края на периода.

## БИБЛИОГРАФСКА СПРАВКА

### ***На латиница***

1. Frascati manual (2015). Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development. The measurement of scientific, technological and innovation activities, OECD, Paris.
2. FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland, The Financial Reporting Council, England, 2018.
3. Galanakis, K. (2006). Innovation process: Make sense using systems thinking, Technovation, 26 (11), p. 1222-1232.
4. Godin, B. (2001). Defining R&D: is research always systematic?, Project on the history and sociology of S&T statistics, Paper № 7.
5. Messman, K. (1977). A study of key concepts and norms for the international collection and presentation of science statistics, UNESCO, Paris.
6. Mishkin, Frederic S. (2007). The Economics of Money, Banking, and Financial Markets (Alternate Edition). Boston, Addison Wesley.
7. National science foundation (1953). Federal funds for science, Washington, United states of America.
8. Oslo manual (2018). Guidelines for collecting, reporting and using data on innovation, 4<sup>th</sup> edition, The measurement of scientific, technological and innovation activities, OECD, Paris.
9. Roussel, P. A., K. Saad, T. Erickson. (1991). Third Generation R&D: managing the link to corporate strategy, Arthur D. Little, INC., USA.
10. Statement of standard accounting practice No. 13 Accounting for research and development (1989). The institute of chartered accountants, UK.
11. Trott, P. (1998). Innovation management and new product development, Financial times, Prentice hall, Great Britain.
12. Twiss, B. (1974). Managing technological innovation, Longman INC, Great Britain.
13. Venture capital and innovation (1996). Organisation for economic co-operation and development, OCDE /CD (96)168, Paris.

### ***На кирилица***

1. Аверкович, Ек. (2012). Счетоводна политика на нефинансовите предприятия, Фабер.

2. Авторски колектив (2004). Иновациите политика и практика, Фондация „Приложни изследвания и комуникации“, С.
3. Авторски колектив (2008). Иновациите: Европейски, национални и регионални политики, Фондация „Приложни изследвания и комуникации“, С.
4. Авторски колектив (2015). Счетоводната политика на моята фирма, РС Издателство и бизнес консултации, Шумен.
5. Башева, Сн., Е. Миланова, Б. Йонкова, Д. Петрова, Р. Пожаревска. (2013). Основи на счетоводството, ИК на УНСС, С.
6. Башева, Сн., Р. Пожаревска, М. Маркова. (2012). Отчитане на нематериалните активи, ИК на УНСС, С.
7. Белбелова, Л. (2003). Елементи на счетоводната политика, сп. Счетоводство плюс, бр.3.
8. Георгиева, Д. (2018). Счетоводна политика на юридически лица с нестопанска цел – теория и практика, МВБУ, Ботевград.
9. Георгиева, Т. (2006). Планиране на иновациите, Абагар, С.
10. Динев, М., К. Златарева. (2011). Теоретични основи на счетоводството, С.
11. Златков, И. (2008). Амортизационна политика на предприятието, сп. Български законник, бр.16.
12. Йосифов, Т. (2016). Финансиране на иновации чрез рисков капитал, Икономически и социални алтернативи, бр. 4.
13. Ковачева, Ю., Г. Симеонов. (2010). Моделиране отчетната дейност на малка фирма, Моделиране и управление на информационните процеси, КТП, С.
14. Миланова, Е., Н. Орешаров. (2012). Счетоводна политика и финансови отчети на предприятието, ИК на УНСС, С.
15. Орешаров, Н., Е. Миланова. (2012). Счетоводна политика и финансови отчети на предприятието, ИК на УНСС, С.
16. Петров, Л. (2002). Основи на счетоводството, Мартилен.
17. Пожаревска, Р. (2008). Отчитане на дейността на предприятията с нестопанска цел, Форком, С.
18. Симеонова, Г. (2018). Промени в общия регламент за групово освобождаване, Юридическо списание на НБУ, XIV.1, 2018.
19. Станева, В. и колектив. (2017). Съдържателни аспекти по прилагането на промени в счетоводната политика и счетоводните приблизителни оценки в предприятията от нефинансовия сектор, Икономиката на България и Европейския съюз: наука и бизнес, ИК на УНСС, С.

20. Чобанова, Р. (2012). Иновативност на националната икономика, АИ „Проф. Марин Дринов“, С.

### **Използвана нормативна уредба**

1. Договора за европейската общност/ДЕО/, Рим, 1957.
2. Закон за данък върху добавената стойност, Обн. ДВ. бр. 63 от 2006г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 33 от 2019 г.
3. Закон за корпоративното подоходно облагане, Обн. ДВ. бр. 105 от 2006г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 24 от 2019 г.
4. Закон за националния архивен фонд, Обн. ДВ. бр. 57 от 2007 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр.17 от 2019 г.
5. Закон за патентите и регистрацията на полезни модели, обн. ДВ. бр. 27 от 1993 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 58 от 2017 г.
6. Закон за промишления дизайн, обн. ДВ. бр.81 от 1999 г., посл.изм. и допъл. изм. ДВ. бр. 85 от 2017 г.
7. Закон за счетоводството, обн. ДВ. бр. 95 от 2015 г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 37 от 2019 г.
8. Закона за задълженията и договорите, обн. ДВ. бр. 2 от 1950 г., посл.изм.и допъл. ДВ. бр.42 от 2018 г.
9. Лисабонски договор, дял XIX научни изследвания и технологично развитие, и космическо пространство, официален вестник на Европейският съюз С 115/01, 2008.
10. МСС 20 „Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ“, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм.и допъл. Регламент (ЕС) № 475/2012 на Комисията от 2012 г.
11. МСС 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г.
12. МСС 7 „Отчети за паричните потоци“, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм.и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г.
13. МСС 8 “Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки“, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм. и допъл. Регламент (ЕО) № 70/2009 на Комисията от 23 януари 2009 г.
14. МСФО 16 „Лизинг“, приет с Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г.
15. НСС 17 „Лизинг“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., посл. изм.и допъл. ДВ. бр.15 от 2019 г.

16. НСС 20 „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“, Обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г.
17. НСС 38 „Нематериални активи“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г.,посл.изм.и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г.
18. НСС 4 „Отчитане на амортизациите“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. ДВ. бр.86 от 2007г.
19. НСС 7 „Отчети за паричните потоци“, Обн. ДВ. бр. 30 от 2005г.,посл. изм.и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007г.
20. НСС 8 „Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. ДВ. бр.86 от 2007г.
21. НСС 9 „Отчитане на разходите за изследователска и развойна дейност, приет с ПМС No 65 от 1998 г.; обн. ДВ, бр. 36 от 1998 г.
22. ПМС № 72 от 30.12.1986, Обн. ДВ. бр.11 от 1987г.,....посл.изм.и допъл. ДВ. бр.2 от 2011г.
23. Постановление 119 за приемане на национални правила за допустимост на разходите по оперативните програми, съфинансирани от Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд, Кохезионния фонд на Европейския съюз и от Европейския фонд за морско дело и рибарство, за финансовата рамка 2014 – 2020 г.
24. Постановление № 189 от 28 юли 2016 г. за определяне на национални правила за допустимост на разходите по програмите, съфинансирани от европейските структурни и инвестиционни фондове, за програмен период 2014 - 2020 г., Обн. ДВ. бр. 61 от 2016 г.
25. Постановление № 236 от 27 септември 2007 г. за приемане на детайлни правила за допустимост на разходите по оперативна програма "развитие на конкурентоспособността на българската икономика 2007 - 2013 г.", съфинансирана от европейския фонд за регионално развитие, Обн. ДВ. бр.80 от 2007г, посл.изм.и допъл. ДВ. бр. 34 от 2010 г.
26. Рамка на общността за държавна помощ за научно-изследователска и развойна дейност и иновации, ОВ С 198 от 27.6.2014.
27. Рамка на общността за държавна помощ за научноизследователска и развойна дейност и иновации, ОВ С 323/30.12.2006.
28. Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г. за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета, ...посл. изм и допъл Регламент (ЕС) № 475/2012 на Комисията от 2012 г.
29. Регламент (ЕО) № 800/2008 на комисията от 2008 г., относно деклариране на някои категории помощи за съвместими с общия пазар в приложение на членове 87 и 88 от Договора (Общ регламент за групово освобождаване), ОВ L 214/33 от 2008 г.
30. Регламент (ЕС) 2017/1084 на комисията от 14 юни 2017 г. за изменение на Регламент (ЕС) № 651/2014 по отношение на помощите за пристанищните и летищните инфраструктури, праговете за уведомяване за помощи за култура и опазване на културното наследство и помощи за спортни и

мултифункционални инфраструктури за отдих, както и относно схемите за регионална оперативна помощ за най-отдалечените региони и за изменение на Регламент (ЕС) № 702/2014 по отношение на изчисляването на допустимите разходи, ОВ L 156 от 2017 г.

31. Решение на европейският съд, 17 ноември 1980 C 730/79 Philipp Morris Холандия.
32. Решение на европейският съд, 8/11/2001 C 143/99, Adria Wien Pipeline GmbH.
33. Решение на европейският съд, CJCE 12 октомври 2000 Испания с/у Комисията C 480/98.
34. Решение на европейският съд, CJCE 19 май 1999г. Италия с/у Комисията C/97.
35. Решение на европейският съд, CJCE Италия с/у Комисията C 173/73.
36. Търговски закон, Обн. ДВ. бр.48 от 1991 г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 33 от 2019 г.

#### ***Използвани интернет сайтове***

1. <http://ec.europa.eu>
2. [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester\\_thematic-factsheet\\_small-medium-enterprises-access-finance\\_bg.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_small-medium-enterprises-access-finance_bg.pdf)
3. <http://www.bnb.bg/Statistics/StMacroeconomicIndicators/index.htm>
4. [https://www.fni.bg/sites/default/files/documents/12\\_2016/FNI-Pravila\\_finansi\\_2016.pdf](https://www.fni.bg/sites/default/files/documents/12_2016/FNI-Pravila_finansi_2016.pdf)
5. [https://www.opcompetitiveness.bg/images/filerepository2/1704\\_Rakovodstvo\\_za\\_izpulnenie\\_2014-2020\\_v.3.0.pdf](https://www.opcompetitiveness.bg/images/filerepository2/1704_Rakovodstvo_za_izpulnenie_2014-2020_v.3.0.pdf)

Даниела Венциславова Георгиева

СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА РАЗХОДИ ЗА ИНОВАЦИОННИ ПРОЕКТИ

(основен курс за несчетоводители)

Българска  
Първо издание

Рецензенти:

Проф. д-р Теодора Георгиева  
Доц. д-р Валентина Станева

ISBN 978-954-9432-90-9

Международно висше бизнес училище

Ботевград, 2019





Доц. д-р. Даниела Венциславова Георгиева е преподавател в Международно висше бизнес училище. Тя е възпитаник на висшето учебно заведение, от където придобива образователни и научни степени „бакалавър“, „магистър“ и „доктор“ в професионално направление 3.8. Икономика и управление. Автор е на над 30 публикации в страната и чужбина. Областите, в които работи научно и като преподавател са: управленско счетоводство, счетоводна политика, счетоводство на юридически лица с нестопанска цел, счетоводно отчитане на разходи по иновационни проекти. В обхвата на научните интереси на автора попадат още

счетоводна оценка и признаване на нематериалните активи и на разходите за научноизследователска и развойна дейност. Доц. Георгиева има специализация в Entrepreneurship and development institute of India, Индия, където изследва по - подробно насърчаването на иновациите и предприемачеството чрез бизнес инкубатори.